

5 Inkomst av kapital

Grundläggande regler om detta inkomstslag redovisas i kapitel 23 i HL 05. Följande framställning är främst inriktad på att belysa sådana delar av lagstiftningen som har betydelse i internationella sammanhang.

5.1 Obegränsad skattskyldighet

En obegränsat skattskyldig person är skattskyldig här för all inkomst oavsett om inkomsten härrör från Sverige eller från utlandet.

Skattskyldiga för inkomster hänförliga till inkomstslaget kapital är fysiska personer (1 kap. 3 § IL). Bolags kapitalinkomster beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

I 42 kap. 1 § IL exemplifieras olika slag av kapitalinkomster. Hit hör bl.a. ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar.

Utdelning, kapitalvinst och annan avkastning hänförlig till pensionsparkonto ska inte tas upp som inkomst av kapital. Dessa tillgångar träffas i stället av avkastningsskatt enligt AvPL. Ränta på förfallna men inte utbetalda belopp från pensionsförsäkring eller kapitalförsäkring utgör inte heller inkomst av kapital (42 kap. 4 § IL).

Utdelning och kapitalvinst vid försäljning av andelar i fåmansföretag ska i vissa fall hänföras till inkomstslaget tjänst (57 kap. 7 och 12 §§ IL).

Avdrag medges endast för sådana förvaltningsutgifter som är hänförliga till tillgångar som kan vara föremål för beskattning enligt IL, antingen som löpande avkastning eller som kapitalvinst.

Förvaltningsutgifter får bara dras av till den del utgifterna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1.000 kr (42 kap. 6 § IL). Om en inkomst inte ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av (9 kap. 5 § IL).

Vilka beskattas i inkomstslaget kapital?

Vad beskattas i kapital?

Förvaltningsutgifter

Avdrag torde därför inte kunna medges för t.ex. depåavgift avseende förvaltning av utländska värdepapper om avkastningen på dessa enligt tillämpligt skatteavtal inte beskattas i Sverige.

Inkomster som ska beskattas i inkomstslaget kapital delas inte upp i olika förvärvskällor. Detta medför en rätt för den skattskyldige att utjämna löpande inkomster och vinster mot förluster på olika slags kapitalplaceringar.

Skattesats

Inkomst av kapital beräknas för sig och basen för beskattningen är en separat, proportionerlig inkomstskatt på 30 procent (65 kap. 7 § IL).

Inget grundavdrag

I inkomstslaget kapital medges inget grundavdrag.

Skattereduktion

Om ett underskott av kapital uppkommer, ska skatten minska med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100.000 kr och med 21 procent av det återstående underskottet (skattereduktion). Skattereduktion ska räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt (65 kap. 9 och 12 §§ IL).

Underskott i inkomstslaget kapital måste utnyttjas det år det uppkommer och får således inte sparas till ett senare beskattningsår. Det innebär bl.a. att en person som tjänstgör utomlands och som med stöd av sexmånaders- eller ettårsregeln frikallas från skattskyldighet för anställningsinkomst under denna tid, inte kan spara underskott som uppkommit till följd av t.ex. ränteutgifter för en fastighet i Sverige till dess förvärvsinkomster intjänas efter återkomsten hit ett senare år.

5.1.1 Löpande kapitalavkastning

54 kap. 5 § IL

Ds 1990:38, prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

**Beskattnings-
tidpunkt/
Kontantprincipen**

Inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras (41 kap. 8 § IL). Bankräntor som tillgodoräknas insättaren per den 31 december anses disponibla den dagen. Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår när den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna (41 kap. 9 § IL). Beskattningen träffar således inte orealiserade värdeökningar. Kapitalvinster ska som huvudregel tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras (44 kap. 26 § IL). Kapitalvinster vid betalning av skulder i utländsk valuta ska emellertid tas upp som intäkt det beskattningsår då återbetalningen görs (54 kap. 5 § IL). Kapitalförluster ska dras av som kostnad det beskattningsår då förlusten är definitiv (44 kap. 26 § IL).

**Kan disponeras
Tillgänglig för
lyftning**

Tidigare användes begreppet *tillgänglig för lyftning*. I IL används i stället uttrycket *kan disponeras*. Ändringen har gjorts för att lagtexten ska få en språkligt modern utformning.

Principen att en inkomst ska tas upp när den kan disponeras tillämpas generellt på inkomster såväl inom som utom landet. Den enskildes möjlighet att förfoga över inkomst i utlandet kan i vissa fall vara begränsad på sådant sätt att inkomsten överhuvudtaget inte kan anses vara disponibel. Avkastning på tillgångar som är placerade i utlandet kan t.ex. på grund av utländsk valutalagstiftning vara spärrad på så sätt att medlen inte får föras ut från den främmande staten. I RÅ 1989 ref. 2 hade två i Sverige bosatta makar under beskattningsåret 1978 haft inkomst bestående av avkastning på brittiska statsobligationer. På grund av den i Storbritannien då rådande valutalagstiftningen fick beloppet inte föras ut från Storbritannien förrän tidigast i mars 1981. Såvitt känt hade makarna under beskattningsåret inte vistats i Storbritannien eller på annat sätt kunnat disponera över inkomsten. RR fann därför att inkomsten inte skulle anses ha uppburits under år 1978.

En likartad situation kan inträffa om ränta eller utdelning inte erhållits i en konvertibel valuta (RÅ 1947 Fi 28 och RÅ 1959 Fi 402).

In- eller utflyttning

För det beskattningsår den skattskyldige flyttat in i eller flyttat ut ur landet blir frågan om skattskyldighet för t.ex. en ränteinkomst beroende av om inkomsten kunnat disponeras vid en tidpunkt när den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig här i landet. Räntan ska inte proportioneras mellan tiden för bosättning i Sverige respektive utomlands.

En amerikansk medborgare som flyttat till Sverige den 1 juni 1962 och bosatt sig här ansågs skattskyldig för hela årets ränteinkomst som tillgodofördes honom vid årets slut och inte enbart för den del som belöpte på tiden för bosättningen här i landet (RÅ 1971 Fi 113).

Skattskyldighet har inte till någon del ansetts föreligga för ränteinkomster som kunnat disponeras efter tidpunkten för bosättning utomlands (RÅ 1974 ref. 51).

Vid in- och utflyttning medges avdrag för ränteutgifter endast om betalningen skett när personen var obegränsat skattskyldig. En begränsat skattskyldig person kan emellertid få avdrag för skuldräntor som är en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster, se avsnitt 5.2.1.3.

Utländsk källskatt	Avkastning på tillgångar i utlandet beskattas normalt i det land varifrån den härrör. Har Sverige ingått ett skatteavtal med ett annat land är den skatt som tas ut av källstaten oftast begränsad till viss procent av räntans eller utdelningens bruttobelopp.
Kontrolluppgift	Skyldiga att lämna kontrolluppgifter om ränteinkomster, fordringsrätter, ränteutgifter och skulder är andra juridiska personer än dödsbon och fysiska personer om utbetald eller tillgodoräknad ränta utgör utgift i en näringsverksamhet som en sådan person bedriver eller om räntan utgör inkomst i en näringsverksamhet som en sådan person bedriver (8 kap. 2 och 8 §§ LSK).
Preliminärskatt	<p>Kredit- och värdepappersinstitut som bedriver gränsöverskridande verksamhet i Sverige med stöd av auktorisation i en annan EU-stat har inte skyldighet att innehålla preliminär skatt. Övriga institut som är verksamma i Sverige från ett fast driftställe, filial etc. ska göra avdrag för preliminärskatt med 30 procent på ränta och utdelning för fysisk person som är bosatt i Sverige och svenskt dödsbo (5 kap. 8 § SBL).</p> <p>Preliminär skatt ska utgå med så stort belopp att den tillsammans med den skatt som faktiskt har innehållits i utlandet uppgår till 30 procent av räntan eller utdelningen (8 kap. 10 § SBL).</p> <p>Avdrag för preliminär skatt ska inte ske för sådan inkomst som enligt skatteavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige (5 kap. 9 § 3. SBL). Vid tillämpning av skatteavtal används dock i allmänhet avräkningsmetoden för att undvika dubbelbeskattning. Metoden kan ibland leda till att preliminär skatt dras med för lågt belopp i Sverige. Detta blir fallet om den skattskyldige inte har ansökt om nedsättning av den utländska skatten i utlandet och utländsk skatt har innehållits med ett högre belopp än vad som är medgivet i skatteavtalet med det landet. Ett annat skäl till att preliminärskatteuttaget i Sverige kan bli för lågt är att avräkning inte alltid medges för hela den utländska skatten.</p> <p>Tillämplig valutakurs är den som gäller vid tiden för utbetalningen eller gottskrivningen.</p>
Bruttobelopp i deklARATIONEN	I deklARATIONEN ska all ränta och utdelning redovisas till sitt bruttobelopp, dvs. före avdrag för svensk och utländsk skatt.
Avdrag/ Avräkning av utländsk skatt	Utländsk skatt berättigar till avdrag från den utländska inkomsten (42 kap. 2 § IL som hänvisar till 16 kap. 18–19 §§ IL) eller till avräkning mot den svenska skatten på den utländska inkomsten. Ansökan om avräkning görs i deklARATIONEN. Vad nu sagts gäller givetvis endast för den skatt källstaten tagit ut i enlighet med bestämmelserna i respektive skatteavtal.

**Förfarandet vid
nedsättning av
utländsk källskatt**

Det förutsätts således att källstaten respekterar de begränsningsregler för uttag av skatt som skatteavtalen stipulerar. Formerna för nedsättning av källskatt varierar mellan staterna. En i Sverige hemmahörande mottagare av ränta eller utdelning kan begära att skatteavtalets bestämmelser om begränsning av skattskyldighet i källstaten ska tillämpas direkt vid tidpunkten för inkomstens utbetalning i den mån ett sådant förfarande är möjligt enligt den berörda statens interna bestämmelser. I annat fall får mottagaren ansöka om att den vid källan innehållna skatten helt eller delvis ska återbetalas i efterhand. En ansökan om återbetalning av utländsk källskatt ska först ges in till Skatteverket på den ort där den skattskyldige är hemmahörande. Skatteverket intygar att personen i fråga är bosatt eller hemmahörande i Sverige och har hemvist här enligt aktuellt avtal dvs. är en person på vilken avtalet är tillämpligt. Sökanden sänder därefter blanketten med påtecknat intyg till den utländska skattemyndighet som ombesörjer återbetalningen av källskatt. Närmare upplysningar om förfarandet ges i en del skatteavtal.

I anslutning till ändrade regler år 1992 om utdelning i det svensk-schweiziska skatteavtalet har en överenskommelse träffats mellan staterna om förfarandet vid återbetalning av källskatt. Denna överenskommelse finns i RSV S 1994:7 (RSFS 1998:8).

Skatteverket tillhandahåller blanketter för ansökan om nedsättning eller återbetalning av utländsk källskatt såvitt avser Belgien, Danmark, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Kina, Lettland, Nederländerna, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Tyskland och Österrike, se Skatteverkets årliga blankettförteckning Skatteverket 2699.

5.1.1.1 Ränta

Ränta på fordringar i utländsk valuta beskattas löpande i inkomstslaget kapital på samma sätt som svenska räntor. Med ränta på fordringar i utländsk valuta avses även ränta på värdepapper som utställts i utländsk valuta, t.ex. utländska obligationer, konvertibla skuldebrev, vinstandelslån, konvertibla vinstandelsbevis och optionslån.

Utgiftsränta

Utgiftsräntor på lån i utländsk valuta är avdragsgilla på samma sätt som utgiftsräntor i svenska kronor.

En obegränsat skattskyldig person har i princip generell avdragsrätt för utgiftsräntor. Ränteutgifter är således avdragsgilla även om de inte är en utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst (42 kap. 1 § IL).

Exemptavtal

Avdrag medges dock inte för utgift som är hänförlig till inkomst som på grund av skatteavtal ska undantas från beskattning i Sverige (9 kap. 5 § IL). Regeln omfattar t.ex. det fallet att en obegränsat skattskyldig person som enligt ett skatteavtal har hemvist i den andra avtalsslutande staten, tar upp ett lån, antingen i Sverige eller i utlandet, för vilket han förvärvar utländska räntebärande obligationer e.d. vilka pantsätts som säkerhet för lånet. Om ränteinkomsterna på obligationerna ska undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal föreligger i konsekvens härmed inte heller avdragsrätt för utgiftsräntorna på lånet.

5.1.1.2 Utdelning från företag i utlandet

42 kap. 16 a § IL
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341
42 kap. 17 § IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

Utdelning

Utdelning på andelar i ett utländskt bolag beskattas i likhet med utdelning på svenska andelar.

Vid tillämpning av reglerna i 42 kap. 16 § IL om utdelning av andelar i dotterbolag (Lex ASEA) ska ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant utdelande moderbolag om det utländska bolaget hör hemma i en EES-stat eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte (42 kap. 16 a § IL).

Av 42 kap. 17 § IL framgår att som utdelning behandlas utbetalningar till aktieägarna i samband med att ett svenskt aktiebolag sätter ned aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp, reservfonden, eller överkursfonden. Även utbetalning från en utländsk juridisk person genom ett motsvarande förfarande anses som utdelning. S.k. skattetillgodohavande (exempelvis avoir fiscal i Frankrike och tax credit i Storbritannien) betraktas också som utdelning (42 kap. 24 § IL).

Löpande beskattning

Under de i 39 a kap. IL angivna förutsättningarna kan en här i landet hemmahörande delägare i en utländsk juridisk person bli föremål för löpande beskattning av den utländska juridiska personens inkomster. Har så skett ska utdelning från den utländska juridiska personen inte beskattas hos delägaren (42 kap. 22 § IL).

5.1.1.3 Beskattning av dödsbo

4 kap. 3 § IL

SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, SkU16, SFS 1989:1040

Bestämmelser om beskattning av dödsbo återfinns i 4 kap. 1–3 §§ IL. För det beskattningsår då dödsfallet inträffade ska dödsboet beskattas såväl för inkomst som den avlidne haft som för inkomst vilken tillfallit dödsboet efter dödsfallet. Huruvida obegränsad eller begränsad skattskyldighet föreligger för den avlidnes inkomster avgörs med ledning av var denne var bosatt då inkomsten blev skattepliktig. Frågan om obegränsad eller begränsad skattskyldighet för de inkomster som tillfallit dödsboet efter dödsfallet avgörs med ledning av var den avlidne var bosatt vid dödstillfället. Var han vid detta tillfälle obegränsat skattskyldig blir också dödsboet efter honom obegränsat skattskyldig för de inkomster som tillfaller dödsboet efter dödsfallet. Var han vid dödstillfället begränsat skattskyldig blir dödsboet endast begränsat skattskyldig för de inkomster som detta uppbär efter dödsfallet.

För senare beskattningsår än det då dödsfallet inträffade förblir dödsboet obegränsat skattskyldigt såvida den avlidne vid sin död var obegränsat skattskyldig.

Svenskt dödsbo

När begreppet *dödsbo* förekommer i skattelagstiftningen avses därmed regelmässigt svenskt dödsbo. Ett sådant dödsbo är ett eget skattesubjekt men beskattas i princip på samma sätt som en fysisk person. Dödsboet är skattskyldigt för avkastning på boets tillgångar och utdelade medel är därefter inkomstskattefria hos delägaren. För utländsk delägare i svenskt dödsbo gäller särskilda regler enligt vissa skatteavtal.

Utländskt dödsbo

Med utländskt dödsbo avses dödsbo efter person som vid sitt frånfälle var begränsat skattskyldig i Sverige.

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag (4 kap. 3 § IL). Detta innebär att dödsbodelägarna inte beskattas för dödsboets inkomster.

Utdelning – Utskiftning

Ett utländskt dödsbo är liksom utländska bolag begränsat skattskyldigt i Sverige för sina inkomster (4 kap. 3 § och 6 kap. 7 § IL). Vid utdelning och utskiftning från ett utländskt dödsbo kan därför finnas inkomster som tidigare inte blivit föremål för beskattning i Sverige. Dessa inkomster beskattas när de genom utdelning eller utskiftning förs över till en obegränsat skattskyldig person i Sverige.

Vad som delas eller skiftas ut till obegränsat skattskyldiga ska tas upp, om utdelningen eller utskiftningen avser inkomst i ett dödsbo efter någon som var begränsat skattskyldig vid dödsfallet. Detta gäller dock inte till den del dödsboet är skattskyldigt i Sverige för inkomsten (42 kap. 23 § IL).

Utdelning från dödsboet till en obegränsat skattskyldig delägare i Sverige ska beskattas i den mån inkomsten förvärvats under den tid delägaren suttit i oskiftat bo. Den del av dödsboets tillgångar som utgör den avlidnes efterlämnade tillgångar ska inte beskattas vid skiftet.

Genom rättsfallet RÅ 1974 A 1607 har klarlagts att utdelning från utländskt dödsbo ska beskattas såväl om utdelningen lämnas kontinuerligt som om totalt skifte sker. Vid totalt skifte sker en uppdelning på utdelning och utskiftning. Som utdelning räknas inte bara löpande kapitalavkastning som räntor utan även kapitalvinster på tillgångar i boet. Vid kapitalvinstberäkningen kan ifrågasättas om den skattepliktiga vinsten ska beräknas som skillnaden mellan ersättningen för tillgången och ursprunglig anskaffningsutgift eller som skillnaden mellan ersättningen och värdet på tillgången vid dödsdagen. I förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1985:13 har dåvarande rättsnämnden uttalat att som anskaffningsutgift ska räknas marknadsvärdet vid dödsfallet. Förhandsbeskedet överklagades inte varför RR inte tagit ställning till frågan.

Svensk inkomst i utländskt dödsbo

Ett utländskt dödsbo är skattskyldigt enligt 6 kap. 11 § IL för bl.a. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i landet. Om dödsboet beskattas för sådan inkomst är delägaren frikallad från skatt på den del av utdelningen som dödsboet redan beskattats för (42 kap. 23 § IL). Det kan t.ex. gälla den avlidnes här belägna privatbostad, som i dödsboets hand klassificeras som näringsfastighet, från vilken delägaren fått utdelning i form av bostadsförmån. Detta förutsätter att svensk inkomstskatt för samma inkomst har erlagts. Kupongskatt räknas i detta fall inte som inkomstskatt. Vad dödsboet erlagt i kupongskatt får dock, liksom förvaltningsutgifter, avräknas från utdelning som beskattas hos delägarna (RSV/FB Dt 1985:13).

Dubbelbeskattning

Faktisk dubbelbeskattning kan uppkomma om dödsboet beskattas även utomlands för samma inkomst som träffas av beskattning i Sverige. Behandlingen av dödsbon skiljer sig väsentligt åt i olika länders lagstiftning. Det vanliga är att dödsboet inte betraktas som ett självständigt rätts- eller skattesubjekt. Delägarna är redan från och med dödsfallet skattskyldiga för sina respektive andelar i boets tillgångar. Beskattas dessa också i Sverige när de utdelas från boet blir resultatet en internationell dubbelbeskattning. OECD:s modellavtal saknar en reglering för dödsbon. Ett fåtal länder, däribland de nordiska, behandlar dödsbo som skatte-

subjekt. I det nordiska skatteavtalet betraktas ett dödsbo som ett självständigt skattesubjekt. Dubbelbeskattningsfrågan har lösts på det sättet att inkomst eller tillgång som beskattas hos dödsbo med hemvist i annat nordiskt land inte beskattas hos dödsbodelägare med hemvist i Sverige. I vissa avtal föreskrivs att beskattning ska äga rum endast hos dödsbodelägarna. I de flesta avtal saknas dock en reglering.

Beskattnings- tidpunkt	Skattskyldighet för utdelning från ett dödsbo inträder när utdelningen kan disponeras (42 kap. 12 § IL).
Beskattningsort	Om den avlidne varit bosatt eller stadigvarande vistats någon gång i Sverige under dödsfallsåret sammanfaller hemortskommunen för ett utländskt dödsbo med den avlidnes (65 kap. 3 § IL). För senare beskattningsår saknar dödsboet i egenskap av utländsk juridisk person hemortskommun och taxeras av Skatteverket, Stockholm, för gemensamt kommunalt ändamål, se avsnitt 3.3.

5.1.1.4 Skattetillgodohavande

42 kap. 24 § IL
Prop. 1973:10, SkU5, SFS 1973:70

Ett flertal stater har infört interna regler för att lindra ekonomisk dubbelbeskattning av bolagsvinst. Lättnaden kan t.ex. läggas på bolagsnivå genom att bolaget medges avdrag för utdelning. En sådan teknik användes tidigare i Sverige genom reglerna om s.k. Annullavdrag. På delägarnivå kan utdelningen beskattas lindrigare eller inte alls. Ett vanligare system är att aktieägarna får räkna av hela eller del av den underliggande bolagsskatten. Exempel på att utdelningsmottagaren tillgodoräknas ett belopp (skattetillgodohavande) som svarar mot vad bolaget redan betalt i bolagsskatt återfinns i Frankrike (*avoir fiscal*) och Storbritannien (*tax credit*).

Avoir fiscal	En person bosatt och med hemvist i Sverige som uppbär utdelning från franskt bolag har rätt till avoir fiscal i enlighet med de förutsättningar som stipuleras i det svensk-franska skatteavtalet.
Précompte mobilier	Franska bolag som delar ut vinstmedel och som inte varit föremål för ordinarie fransk bolagsskatt ska erlagga kompletteringsskatt, précompte mobilier (förskottsskatt). Mottagare av utdelning som inte är berättigad till avoir fiscal har enligt skatteavtalet rätt att återfå den förskottsskatt, som det utdelande bolaget kan ha erlagt.
Tax credit	En person bosatt och med hemvist i Sverige som uppbär utdel-

ning från ett engelskt bolag har också rätt till tax credit enligt bestämmelserna i det svensk-brittiska skatteavtalet.

Utbetalning genom en utländsk stats försorg inom ramen för ett system för nedsättning av skatten på utdelad bolagsvinst (skattetillgodohavande) behandlas som utdelning. Skattetillgodohavanden ska tas upp som inkomst samma beskattningsår som den utdelning på vilken skattetillgodohavandet är grundat (42 kap. 24 § IL). Den som har rätt till skattetillgodohavande beskattas för det oavsett om det tas ut eller inte.

Svensk skatt

Svensk skatt beräknas på summan av erhållen utdelning och skattetillgodohavande. Från den svenska skatten medges avräkning för den utländska källskatten.

Exempel

Erhållen utdelning		1.000	
Skattetillgodohavande, antag 50 procent		<u>+500</u>	
			1.500
Utländsk källskatt 15 procent x 1.500		- 225	
Netto utdelning från utlandet			1.275
Svensk skatt, 30 procent x 1.500	450		
Avräkning utländsk skatt	<u>-225</u>		
Netto svensk skatt	225	<u>-225</u>	
Netto utdelning efter skatt			1.050

Ansökan RF 1S

Ansökan om utbetalning av avoir fiscal och eventuell nedsättning av fransk skatt görs på blankett RF 1S. Ansökan jämte intyg från SKM om hemvist i Sverige tillställs det franska utdelande bolaget, för vidarebefordran till den franska skattemyndigheten senast vid utgången av året efter det år då utdelningen utbetalats. Om formuläret med intyg om hemvist inte finns tillgängligt vid utbetalningstillfället debiteras fransk ordinarie källskatt. Nedsättning eller återbetalning av fransk skatt sker genom förmedling av det utdelande bolaget. Utbetalning av avoir fiscal sker tidigast den 15 januari året efter utdelningstillfället.

RF 2S

Ansökan om återbetalning av précompte mobiliers görs på blankett RF 2S.

SWE 3, SWE 7

Ansökan om nedsättning av brittisk skatt på utdelning och utbetalning av skattetillgodohavande görs på blankett SWE 3/Individual/Credit respektive SWE 3/Company/Credit och ges in till Skatteverket (som även tillhandahåller blanketterna). Skatteverket utfärdar intyg om hemvist och översänder blanketten till den brittiska skattemyndigheten. Detta gäller första gången ansökan görs. Därpå följande ansökningar kan, utan intyg, sändas direkt till brittisk myndighet. Bolag med hemvist i Sverige som

direkt eller indirekt behärskar 10 procent av röstetalet i det utdelande bolaget kan även ansöka om skattnedsättning och tax credit vid källan (dvs. redan i samband med utbetalningen), på blankett SWE 7/Credit.

Enligt skatteavtalet mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898) får Storbritannien innehålla 15 procent i skatt på utdelning till fysisk person. Storbritannien utnyttjar dock inte denna möjlighet utan tar en skatt motsvarande skattetillgodohavandet (10 procent). Det sker en tyst kvittning mellan skattetillgodohavandet och källskatten. Ett belopp motsvarande skattetillgodohavandet är avräkningsbart.

Skattebetalningen i Storbritannien kan styrkas med s.k. Consolidated Tax Certificate – United Kingdom Securities som utfärdas av bank i England.

Beskattning i Storbritannien

Utdelning	27
Tax credit (1/9 av 27)	<u>+ 3</u>
Skattepliktigt belopp	30
Skatt i UK (10% av 30)	3
Tax credit	3
Skatt att betala	0

Beskattning i Sverige

Utdelning	27
Skattetillgodohavande	<u>+ 3</u>
Skattepliktigt belopp	30
Skatt i Sverige före avräkning	9
Avräkning	<u>- 3</u>
Skatt efter avräkning	6

5.1.1.5 Utskiftning från utlandet

42 kap. 17 § IL
 Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422
 42 kap. 20 a § IL
 Prop. 2000/01:12/22, SkU9, SFS 2000:1341
 44 kap. 8 § IL
 Prop. 1993/94:234, SkU25, SFS 1994:778

Vederlagsfria utbetalningar

Till skydd för det bundna egna kapitalet föreskriver 12 kap. 1 § ABL att vederlagsfria utbetalningar från ett aktiebolag i annan form än utdelning inte får förekomma annat än som förvärv av egna aktier, nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden samt utskiftning vid bolagets likvidation.

Avyttring

Utskiftning från såväl svenska som utländska bolag har i praxis likställts med en avyttring av andelarna i bolaget och utskiftade medel har därför kapitalvinstbeskattats hos delägarna (RÅ 1978 1:31). Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation, försätts i konkurs eller upplöses genom fusion eller fission (44 kap. 7–8 §§ IL).

Såvitt gäller konkurs i svenska bolag har rätten till avdrag för förlust tidigarelagts för att undvika en konstlad handel med andelar i bolag som försätts i konkurs. Avdrag medges för förlust när den i praktiken inträffar dvs. vid konkursutbrottet. Med svenskt företag likställs utländskt företag hemmahörande inom EU/EES-området om det motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, se vidare Skatteverkets skrivelse 2004-12-01 (dnr 130 657566-04/111). När det gäller konkurs i övriga utländska bolag anses avyttring däremot föreligga först i och med att bolaget har upplösts. Det betyder att avdragsrätten inträder när konkursen har avslutats. Om det efter konkursens avslutande finns ytterligare medel kvar i bolaget ska detta träda i likvidation, som anses avslutad vid tidpunkten för slutredovisningen.

För att säkerställa att utskiftade belopp behandlas som vederlag vid avyttring anses avyttring föreligga redan när beslut fattas om att bolaget ska träda i likvidation. Lydelsen av bestämmelsen är generellt utformad och torde även omfatta utländska bolag.

Om ett aktiebolag upplöses genom fusion enligt 14 kap. 1 § ABL eller 15 a kap. 1 § FRL anses aktien likaledes avyttrad, varvid reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL är tillämpliga. Detsamma gäller även ett utländskt bolag om bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande.

Även nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen eller indragning av andelar jämställs med avyttring eftersom aktieägaren definitivt avhänder sig andelarna.

Utbetalning från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av andelarnas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden eller överkursfonden betraktas däremot enligt 42 kap. 17 § IL som utdelning. Detsamma gäller för utbetalningar från en utländsk juridisk person genom ett motsvarande förfarande.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 42 kap. 19 och 20 §§ IL om utskiftning ska ett utländskt bolag som hör hemma i en EES-stat och som motsvarar en svensk ekonomisk förening behandlas som en sådan förening. Vid tillämpning av bestämmelserna i 20 § ska ett utländskt bolag som hör hemma i en EES-stat och som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant bolag (42 kap. 20 a § IL).

Skillnader i civilrättslig lagstiftning mellan Sverige och andra länder kan medföra problem vid tillämpningen när det gäller att ta ställning till om en sådan utbetalning ska anses utgöra utdelning. Utgångspunkten är att bedömningen ska baseras på de principer som ligger till grund för reglerna om utdelning från svenska bolag (prop. 1990/91:54 s. 308).

Överföring av andra tillgångar än pengar behandlas på samma sätt som kontanta utbetalningar.

Kapitalförlust

Enligt 44 kap. 7 och 8 §§ IL ska avyttring anses föreligga vid likvidation eller fusion. Enligt 44 kap. 26 § IL får avdrag medges om förlusten är definitiv. Oftast är den inte definitiv förrän likvidationen är avslutad och den slutgiltiga utbetalningen är fastställd. Förlusten är avdragsgill till 70 procent (48 kap. 24 § IL).

5.1.2 Kapitalvinst

44 kap. 16 § IL

Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

48 kap. 8 § IL

Prop. 1990/91:167, SkU34, SFS 1991:412

Prop. 1996/97:45, SkU13, SFS 1996:1611

Prop. 1999/00:100, FiU20, SFS 2000:540

Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341

5.1.2.1 Allmänt

Beräkning av kapitalvinst

Kapitalvinstberäkning vid avyttring av utländska andelar sker enligt 48 kap. IL på samma sätt som vid avyttring av svenska andelar för vilka betalning erhålls i utländsk valuta. Motsvarande gäller utländska terminer och optioner avseende andelar eller aktieindex.

Skuldebrev beskattas enligt 48 kap. 3 § IL om de är utfärdade i svenska kronor. Detta gäller oavsett om de är utfärdade av svenska eller utländska företag. Beskattning sker enligt 48 kap. 4 § IL om skuldebrev är utställda i utländsk valuta. Detta gäller såväl vanliga obligationer o.d. som konvertibla skuldebrev, vinst-

andelslån och optionslån i utländsk valuta. Även valutaterminer, valutaindexterminer, valutaoptioner och valutaindexoptioner beskattas som fordran i utländsk valuta.

Av 48 kap. 20–24 §§ IL framgår följande. Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarrätter samt på andelar i onoterade svenska aktiebolag och utländska juridiska personer får kvittas mot kapitalvinster på sådana tillgångar. Förlust som kvarstår efter kvittning kvoterar och avdrag medges med 70 procent. Avdrag för kapitalförlust på marknadsnoterade fordringar i svenska kronor medges med 100 procent. Kapitalförluster på premieobligationer och onoterade fordringar reduceras till 70 procent.

Vid förlust på andel i utländskt företag ställs dock särskilda krav på den skattskyldige att visa att fråga är om verklig förlust (prop. 1996/97:45 s. 61).

Andelar räknas som marknadsnoterade om de noteras på svensk eller utländsk börs eller är föremål för annan fortlöpande notering av marknadsmässig omsättning som hålls allmänt tillgänglig.

Gemensamma regler för beskattning av valutakursvinster och valutakursförluster på valuta samt fordringar och skulder i utländsk valuta finns i 48 kap. och 54 kap. IL.

Anskaffningsutgift	Om anskaffningsutgiften erlagts i utländsk valuta ska den räknas om till svenska kronor efter kursen vid dagen för köpeavtalet.
Försäljningslikvid	Försäljningslikviden räknas om till svenska kronor efter kursen vid avyttringstillfället. Om ersättning för avyttrade tillgångar erhålls i utländsk valuta som växlas till svenska kronor inom trettio dagar från avyttring, ska kursen på växlingsdagen användas för beräkningen av värdet på ersättningen (44 kap. 16 § IL).
Beskattningsår	Kapitalvinster ska tas upp som inkomst det beskattningsår när tillgången avyttras. Kapitalförluster ska dock inte dras av som utgift förrän det beskattningsår när förlusten är definitiv (44 kap. 26 § IL).
Avyttring	Begreppet <i>avyttring</i> finns definierat i 44 kap. 3 § IL. Med avyttringstidpunkt förstås den tidpunkt då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Vid andra slag av överlåtelser bestäms tidpunkten på motsvarande sätt till den dag avhändelsen blir definitiv. Kan ersättningen inte med säkerhet fastställas därför att dess storlek är beroende av viss framtida händelse ska enbart den kända delen av köpeskillingen tas upp och tillkommande belopp beskattas först när beloppet blir känt till sin storlek. Beskattningen sker på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de regler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret (44 kap. 28 § IL).

Utbyte av aktier

I praxis har utbyte av aktier inom ett och samma bolag inte betraktats som ett nyförvärv om aktieägarens rättsställning inte berörs därav. Exempel på detta är när aktier växlas mellan olika valörer men med ett sammanlagt oförändrat nominellt belopp eller då en viss aktieserie dras in för att stämplas om eller bytas ut mot en annan serie andelar. I RÅ84 1:1 byttes fria A-aktier mot fria B-aktier, varigenom röstvärdet på det ursprungliga innehavet starkt reducerades. Förfarandet innefattade dock inte någon förändring av bolagets totala aktiekapital. Inte heller medförde det någon ändring vare sig av den förmögenhetsmassa vari aktien utgjorde andel eller andelens storlek. Härigenom ansågs någon avyttring av A-aktierna inte ha skett.

I förhandsbeskedet RÅ 1996 ref. 73 innehade ett svenskt bolag aktier av en viss klass i ett s.k. SICAV-bolag i Luxemburg. Genom en sammanläggning skulle bolagets aktier bytas mot aktier med en annan placeringsinriktning. SRN ansåg att förfarandet innebar en avyttring eftersom den förmögenhetsmassa som bolaget genom aktieinnehavet hade del i skulle förändras och hänvisade samtidigt till RÅ84 1:1. RR ändrade inte förhandsbeskedet.

Utflyttning från Sverige

En fysisk person som varit bosatt i Sverige är även efter utflyttning från Sverige skattskyldig för kapitalvinst i vissa fall, se nedan.

5.1.2.2 Utländska aktier m.m.

Kapitalvinstberäkning

Kapitalvinstberäkning vid avyttring av utländska aktier, liksom av svenska aktier där betalning erläggs i utländsk valuta, sker helt och hållet enligt reglerna i 48 kap. IL. Omkostnadsbeloppet beräknas enligt genomsnittsmetoden och räknas om till svenska kronor per förvärvsdagen på samma sätt som ersättningen vid tiden för avyttring. Härigenom kommer valutakursförändringen att bli en del av kapitalvinsten. Någon separat kursvinstberäkning görs inte (RÅ 1987 ref. 14).

Omkostnadsbeloppet på marknadsnoterade delägarätter får bestämmas till 20 procent av försäljningssumman. Detta gäller dock inte optioner och terminer och inte heller vissa tecknings- och delrätter (48 kap. 15 § IL).

Marknadsnoterade utländska aktier

Marknadsnoterade utländska aktier behandlas på samma sätt som svenska marknadsnoterade aktier och schablonregeln i 48 kap. 15 § IL kan användas som alternativ för att bestämma omkostnadsbeloppet på tillgången.

Kvittning

Kapitalförlust på aktier och på marknadsnoterade delägarätter, utom andelar i räntefonder, får dras av i sin helhet från vinster på motsvarande egendom (48 kap. 20 § IL). Denna kvittningsrätt

Terminer, optioner m.m. gäller oberoende av om värdepapperna är svenska eller utländska. Även andra utländska delägarätter såsom terminer och optioner avseende aktie eller aktieindex behandlas på samma sätt som motsvarande svenska delägarätter.

5.1.2.3 Utländska fordringsrätter

44 kap. 16 §, 48 kap. 4 och 6 §§ IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

Med utländsk fordringsrätt avses fordran i utländsk valuta (48 kap. 4 § IL). Detta gäller såväl vanliga obligationer och premieobligationer som konvertibla skuldebrev, vinstandelslån och optionslån. Regleringen omfattar även privata fordringar, bank-sparande, reverser, bank- och hypotekslån. Bestämmelserna om utländska fordringsrätter tillämpas också på utländsk valuta och på termin, option och liknande avtal vars underliggande tillgångar kan hänföras till utländsk valuta, fordran i utländsk valuta eller termin, option och liknande avtal som avser index beroende av sådan valuta.

Kapitalvinstberäkning Kapitalvinst och kapitalförlust vid avyttring av fordringar i utländsk valuta beräknas med tillämpning av de allmänna reglerna om beräkning av kapitalvinst i 44 kap. IL och genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL. Anskaffningsutgift och försäljningsersättning räknas om till svenska kronor. Därmed kommer eventuell valutakursvinst eller valutakursförlust att beaktas i samma kapitalvinstberäkning som marknadsvärdeförändringen.

Kvittning Kapitalförluster på utländska fordringsrätter är avdragsgilla till 70 procent oavsett om fordringsrätten är marknadsnoterad eller inte (48 kap. 24 § IL).

Konvertibla skuldebrev Konvertibla skuldebrev utställda i svenska kronor omfattas av reglerna i 48 kap. 2 § IL. Konvertibla skuldebrev utställda i utländsk valuta beskattas däremot som en utländsk fordringsrätt. Konvertering av ett konvertibelt skuldebrev till en aktie utlöser inte någon beskattning (44 kap. 10 § IL). När aktien sedermera säljs beskattas vinsten uteslutande enligt reglerna i 48 kap. IL. Detta gäller även utländska andelar. Det kan alltså vara av avgörande betydelse om avyttring sker före eller efter konvertering.

Optionslån i utländsk valuta Vid avyttring av skuldebrev som emitterats i förening med en optionsrätt (köp- eller teckningsoption) ska själva skuldebrevet, om det är utställt i utländsk valuta, beskattas enligt regeln i 48 kap. 4 § IL och optionsrätten enligt regeln i 48 kap. 2 § IL. Skuldebrev och optionsrätt beskattas alltid som två separata vär-

	<p>depapper även om optionsrätten inte har avskiljts. Har skuldebrevet förvärvats i förening med optionsrätten ska anskaffningsutgiften fördelas med tillämpning av den s.k. restvärdemetoden i 48 kap. 14 § IL. Detta gäller såväl köp- som teckningsoptioner.</p>
Valutaterminer, valutaoptioner m.m.	<p>Samtliga derivatinstrument, som optioner och terminer, där den underliggande tillgången utgörs av utländsk valuta, fordran i utländsk valuta eller är hänförlig till ett index i utländsk valuta beskattas enligt 48 kap. 4 § IL som en fordran i utländsk valuta.</p>
Utländsk valuta	<p>Reglerna tillämpas också när kontanter används för betalning eller växling till annan valuta eller mellan skilda utländska valutor. Vid växling av t.ex. GBP till USD kapitalvinstbeskattas således avyttringen av pund.</p>
Avyttring	<p>Skattskyldigheten inträder vid avyttring av utländsk valuta. Vad gäller t.ex. ett konto i utländsk valuta i bank ska varje uttag anses utgöra en avyttring för kontohavaren och varje insättning på kontot behandlas som ett förvärv av det insatta beloppet. Skulle kontohavaren låta ränta som är tillgänglig för lyftning stå kvar på kontot anses även detta utgöra en insättning.</p> <p>När valutan är anknuten till en fordran är det avyttringen av denna tillgång som utlöser beskattningen. Detta sker t.ex. när en obligation, konvertibelt skuldebrev eller annan fordran överläts till någon annan. Beskattningen träffar både kursförändringen och annan värdeförändring. Om någon förvärvat t.ex. en osäker fordran till reducerat pris och sedan får betalt fullt ut är mellanskillnaden en skattepliktig kapitalvinst.</p> <p>Såsom avyttring räknas inlösen av en fordran, dvs. när låntagaren återbetalar sin skuld. Även amortering av en skuld anses som delavyttring av en fordran sedd ut långivarens synvinkel (RÅ 1977 ref. 39). I dessa fall är det endast valutakursförändringen som blir föremål för beskattning.</p>
Valutakursförändring	<p>Vid kursvinstberäkningen ska långivaren som intäktspost ta upp värdet av det återbetalade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid återbetalningstillfället. Som avdragspost upptas värdet av det utlånade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid utlåningstillfället.</p> <p>Har fordran uppkommit genom utlåning vid flera tillfällen får värdet av det utlånade beloppet (= avdragsposten) beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 48 kap. 7 § IL.</p> <p>Återbetalas endast en del av fordran ska den på den utlånade summan belöpande andelen av återbetalat belopp proportioneras fram.</p>

Resevaluta

Kapitalförlust på sådan utländsk valuta eller fordran i utländsk valuta som är avsedd för den skattskyldiges personliga levnads-kostnader under en tillfällig vistelse utomlands är inte avdragsgill (48 kap. 19 § 2 st. IL). Å andra sidan är kapitalvinster på sådana tillgångar inte heller skattepliktiga (48 kap. 6 § IL). Undantaget omfattar även resecheckar. Skattefriheten avser sedvanliga löpan-de reseutgifter under en begränsad period. Skattefriheten begrän-sas normalt till vistelser i utlandet under högst sex månader. För dem som beskattas i Sverige även vid längre utlandstjänstgöring-ar, t.ex. svenska diplomater, kan regeln tidsmässigt utsträckas ytterligare (prop. 1990/91:54 s. 208 samt 316 f.)

Det är avsikten med innehavet av utländsk valuta som är av-görande vid beskattningen. Detta innebär att även återväxling vid hemkomsten av resevaluta som blivit över efter resan inte ska beskattas eftersom valutan förvärvats i avsikt att användas för personliga levnads-kostnader under utlandsresan.

Undantaget gäller dock bara för normala personliga levnads-kostnader och tillämpas inte vid t.ex. inköp i utlandet av mer värde-fulla kapitaltillgångar.

Trettiodagars-regeln

Om ersättningen för avyttrade tillgångar erhålls i utländsk valuta som växlas till svenska kronor inom trettio dagar från avyttring-en, ska kursen på växlingsdagen användas för beräkningen av värdet på ersättningen (44 kap. 16 § IL). Regeln är tillkommen av praktiska skäl för att undvika två kapitalvinstberäkningar, en för försäljningen av tillgången och en när växlingen sker till svenska kronor. Regeln innebär att kapitalvinsten eller kapitalförlusten på valutan kommer att beskattas tillsammans med vinsten respektive förlusten på den avyttrade tillgången utan avdragsbegränsning till 70 procent.

Om endast en del av försäljningsersättningen växlas till svenska kronor inom trettio dagar kan den faktiska växelkursen endast tillämpas på denna del. På resterande del används avyttrings-dagens kurs och vid en växling senare än trettio dagar ska en separat beräkning ske efter valutakursförhållandena mellan avytt-ringen och växlingstillfället. Det finns inte någon motsvarande trettiodagarsregel beträffande anskaffningsutgifter.

Faktisk växelkurs

Om växling skett i samband med en transaktion ska den faktiska växelkursen på transaktionsdagen användas vid kursvinstberäkningen.

Noterad växelkurs

I de fall växling inte skett i samband med en transaktion ska den noterade kursen på transaktionsdagen användas. Då bör om möj-ligt en genomsnittskurs mellan den dagens köp- och säljkurs en-ligt officiell kurslista tillämpas. Om bara en kurs finns noterad används denna. Saknas noterad kurs för transaktionsdagen an-vänds den senast noterade kursen.

5.1.2.4 Kursvinster och kursförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta

54 kap. 4–6 §§ IL
Ds 1990:38, prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

Kursvinst och kursförlust vid betalning av skulder i utländsk valuta beskattas som kapitalvinst och kapitalförlust enligt 41 kap. 2 § IL. Bestämmelserna om hur kapitalvinsten och kapitalförlusten ska beräknas finns i 54 kap. IL. Kursvinst på en skuld uppkommer när värdet av det ursprungligen lånade beloppet är högre än det belopp låntagaren betalar tillbaka när lånet löses.

Valutakursförändring	Vid återbetalning av skuld (inlösen/amortering) är det enbart vinst/förlust på grund av valutakursförändring som blir föremål för beskattning. Andra värdeförändringar på skulder ska inte beskattas och är inte heller avdragsgilla.
Undantag	Kapitalvinster på skulder i utländsk valuta som är avsedda för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under vistelse i utlandet är inte skattepliktiga (54 kap. 4 § IL). Kapitalförluster på sådana skulder är inte heller avdragsgilla (54 kap. 6 § IL).
Gäldenärsbyte	Med betalning av skuld jämföras att skulden mot ersättning övertas av annan låntagare. Sådant gäldenärsbyte utlöser beskattning hos den ursprungliga låntagaren, men inte hos långivaren (54 kap. 2 § IL).
Omsättning	Omsättning av ett lån i utländsk valuta utlöser normalt inte någon kursvinstbeskattning, dvs. om lånetiden förlängs med i övrigt oförändrade villkor.
Beskattningstidpunkt	Kapitalvinster vid betalning av skulder i utländsk valuta ska tas upp som intäkt det beskattningsår återbetalningen görs (54 kap. 5 § IL).
Beräkning av vinst/förlust	Låntagarens kursvinstberäkning är i princip en spegelbild av motsvarande beräkning för långivaren. Låntagaren ska som intäktspost ta upp värdet av det återbetalade/amorterade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid utlåningstillfället. Som avdragspost tas upp värdet av motsvarande belopp, omräknat till svenska kronor, vid amorteringstillfället. Det återbetalade beloppets värde vid utlåningstillfället får i förekommande fall beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden (54 kap. 3 § IL), dvs. för låntagarens del vid beräkning av intäktsposten. Detta gäller i de fall när låntagaren lånat upp det återbetalade beloppet vid flera tillfällen och till olika kurser.

Kapitalrabatt o.d. I undantagsfall kan låntagarens vinst på ett lån i utländsk valuta bero på andra faktorer än ändrade valutakurser. Långivaren kan t.ex. erbjuda en viss kapitalrabatt i fall låntagaren går med på att återbetala lånet i förtid. Sådan värdetförändring ska inte kapitalvinstbeskattas.

Exempel

Lån år 1: 100.000 USD till kurs 7 SEK = 700.000 SEK
 Lån år 2: 100.000 USD till kurs 5 SEK = + 500.000 SEK
 200.000 USD = 1 200.000 SEK

Genomsnittlig upplåningskostnad 6 SEK/USD
 Återbetalning år 3: 190.000 USD till kurs 5 SEK = 950.000 SEK

(Kapitalrabatt 10.000 USD)

Intäktspost	190.000 x 6 =	1.140.000 SEK
Avdragspost	190.000 x 5 =	<u>- 950.000 SEK</u>
Valutakursvinst		190.000 SEK

Räntetillägg Kostnad för förtida återbetalning av lån, s.k. räntetillägg, räknas som ränta (42 kap. 7 § IL) och är således i princip avdragsgill. Detta gäller även skuld i utländsk valuta.

Kapitalförluster Kapitalförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta ska dras av med 70 procent av förlusten (54 kap. 6 § IL). Vid amortering ska varje betalning redovisas för sig. Valutakursvinster och valutakursförluster får inte kvittas mot varandra, inte ens om det rör sig om samma utländska valuta. Varje enskild förlust är avdragsgill till 70 procent.

Korglån Från nämnda huvudregel finns ett undantag för det fall ett lån avser flera valutor, s.k. korglån. I sådant fall behandlas korglånet som en skuld. Detta innebär att det ska göras en gemensam valutaberäkning för valutorna i ”korgen”.

5.1.2.5 Andel i investeringsfond

48 kap. 20 § IL
 SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:651
 Prop. 1999/00:100, FiU20, SFS 2000:540

Kapitalvinstberäkning Försäljning av andel i en investeringsfond kapitalvinstbeskattas enligt reglerna i 48 kap. 2 § IL. Kapitalförluster på marknadsnoterade andelar i investeringsfond som innehåller endast svenska fordringsrätter ska dras av i sin helhet (48 kap. 21 § IL). Kapitalförluster på marknadsnoterade andelar i investeringsfonder som innehåller utländska fordringsrätter regleras i 48 kap.

20 § IL och ska dras av i sin helhet mot kapitalvinster på andra marknadsnoterade delägarätter än de som anges i 48 kap. 21 § och icke marknadsnoterade andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer. Eventuell återstående förlust är avdragsgill till 70 procent (48 kap. 24 § IL). Samma regler gäller för marknadsnoterade andelar i andra utländska investeringsfonder.

Genomsnittsmetoden får användas vid beräkning av anskaffningsutgift.

Med avyttring likställs att andelarna löses in av fonden. Även vid upplösning av en fond och utskiftning av fondens medel anses avyttring föreligga. Ågarna anses ha avyttrat sina andelar för belopp som motsvarar det utskiftade värdet.

5.1.2.6 Utländskt lotteri och utländska premieobligationer

42 kap. 25 § IL

Prop. 1945:264, BevU47, SFS 1945:408

SOU 1966:23, prop. 1967:153, BevU64, SFS 1967:748

Utlottade vinster

Vinster i utländska lotterier, inklusive toto och tips är skattepliktiga om de överstiger 100 kr. Detsamma gäller vinstdragningar på utländska premieobligationer. Vinster som uppgår till högst 100 kr är helt skattefria.

Sådana vinster beskattas i inkomstslaget kapital, såvida de inte utgör inkomst av näringsverksamhet (42 kap. 25 § IL). Avdrag medges inte för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri (42 kap. 25 § IL). Avdrag kan däremot i vanlig ordning medges för andra utgifter.

I RÅ 1986 ref. 87 hade en person försörjt sig på totalisatorspel i Sverige, Norge och USA. Sådana spelvinster som översteg 100 kr och som hänförde sig till spel i Norge och USA beskattades enligt dåvarande 35 § 1 mom. KL som övrig tillfällig förvärvsverksamhet. Eftersom verksamheten endast bedrivits för egen räkning kunde rörelse inte anses föreligga trots att omfattningen varit betydande. Insatser ansågs inte avdragsgilla men däremot i princip utgifter för resor, ökade levnadskostnader och inträdesavgifter.

Detta torde innebära att sådant spel i dagsläget normalt är inkomst av kapital och inte inkomst av näringsverksamhet.

EG-domstolen har i ett förhandsavgörande förklarat att det finska skattesystemet, som i likhet med det svenska, behandlar vinster från inhemskt och utländskt anordnat lotteri olika vid inkomst-

beskattningen står i strid med EG-rätten, se avsnitt 9.8.1 och Skatteverkets skrivelse 2005-01-31 (dnr 130 19427-05/111).

**Kapitalvinst,
utländska
premieobligationer**

Kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av premieobligationer utställda i utländsk valuta beskattas i inkomstslaget kapital, som fordringar i utländsk valuta enligt 48 kap. 4 § IL. Kapitalvinster är fullt skattepliktiga oavsett innehavstid, medan kapitalförluster är avdragsgilla till 70 procent (48 kap. 24 § IL).

5.1.2.7 Ränteinkomster och ränteutgifter

Ränteinkomster på fordringar i utländsk valuta och ränteutgifter på lån i utländsk valuta beskattas löpande i inkomstslaget kapital på i princip samma sätt som motsvarande inkomster och utgifter i svenska kronor.

Ränteutgifter

Några särregler om avdragsbegränsning för utgiftsräntor på lån i utländsk valuta har inte införts utan dessa behandlas på samma sätt som utgiftsräntor i svenska kronor.

**Utländska
värdepapper**

Med ränta på fordringar och lån i utländsk valuta avses även ränta på värdepapper som utställts i utländsk valuta, t.ex. ränta på utländska obligationer o.d., konvertibla skuldebrev, vinstandelslån, konvertibla vinstandelsbevis och optionslån.

5.1.2.8 Avyttring av andra tillgångar

I 52 kap. IL regleras avyttring av andra tillgångar än sådana som avses i 45, 46, 48 och 50 kap. Hit hör dels lösöre för personligt bruk, dels sådant lösöre som till övervägande del är av investeringskaraktär. Detsamma gäller nyttjanderätter och rättigheter som inte ingår i näringsverksamhet och som inte beskattas enligt kapitalvinstreglerna för fasta tillgångar, t.ex. gruvrätter, copyrights och royalties.

Privatpersoners placeringar i rena investeringsobjekt som ädelmetaller och diamanter beskattas också enligt 52 kap. IL. Vidare förekommer handel med råvaror (guld, koppar, kaffe, socker, olja etc.) på utländska börser där flera mäklare förmedlar affärer eller handlar i kommission för svenska investerarens räkning.

Beskattning av rena kapitalplaceringar sker fullt ut oavsett innehavstid och kapitalvinstberäkningen görs med hjälp av genomsnittsmetoden, t.ex. om guld inköpts vid olika tidpunkter till olika pris. I sådana fall ska ett genomsnittligt inköpspris dras av.

Förlust vid avyttring av investeringsobjekt är avdragsgill till 70 procent (52 kap. 5 § IL).

Bosättning del av år	5.1.3 Beskattningsort <p>Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret ska taxeras i hemortskommunen. Av 65 kap. 3 § 2 st. IL och 22 kap. 1 a § SBL följer att med hemortskommun avses den kommun, där den skattskyldige ska vara folkbokförd den 1 november året före beskattningsåret. Fysisk person som flyttar in i landet under ett beskattningsår utan att vara folkbokförd den 1 november året före beskattningsåret anses ha hemortskommun i den kommun där han först varit bosatt under beskattningsåret. Den som flyttar ut ur landet före den 1 november beskattningsåret beskattas i den kommun som var hemortskommun året före beskattningsåret. Samma sak gäller för den som flyttat ut ur landet före den 1 november beskattningsåret och åter flyttat in i Sverige. Det bör observeras att detta inte påverkar bedömningen av skattskyldigheten, som när som helst under beskattningsåret kan övergå från att vara obegränsad till begränsad eller tvärtom.</p>
Väsentlig anknytning	<p>Hemortskommun för personer som på grund av väsentlig anknytning ska anses obegränsat skattskyldiga i Sverige är den kommun till vilken anknytningen varit starkast under beskattningsåret. Prövning ska ske varje beskattningsår för sig.</p>

5.2 Begränsad skattskyldighet

3 kap. 18–20 §§ IL
Prop. 1982/83:144, SkU51, SFS 1983:452
Prop. 1983/84:67, SkU13, SFS 1983:1043
Prop. 1984/85:193, SkU62, SFS 1985:307
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.
SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, SkU15, SFS 1993:1536

5.2.1.1 Ränta

Begränsat skattskyldig person är inte skattskyldig för ränta som är hänförlig till inkomstslaget kapital.

Ska ränta däremot räknas som inkomst av sådan näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i landet är räntan skattepliktig till såväl statlig som kommunal inkomstskatt. Till inkomst av näringsverksamhet hänförs t.ex. ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och ränta på kundfordringar.

Kontrolluppgift enligt 8 kap. LSK avseende ränteinkomster och fordringsrätter ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). I kontrolluppgiften ska bl.a. uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande. Uppgift om skatteregistreringsnummer ska dock lämnas först vid 2005 års taxering (punkt 1 g) av övergångsbestämmelserna till SFS 2001:1227.

5.2.1.2 Utdelning

Kupongskatt

Begränsat skattskyldig person är skattskyldig enligt 4 § KupL för utdelning från svenska aktiebolag och svenska investeringsfonder. Kupongskatten ersätter i dessa fall såväl inkomst- som förmögenhetsskatt. Är utdelningen hänförlig till näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i landet tillämpas i stället bestämmelserna i IL.

Överföring av inkomstskatt till kupongskatt

Preliminär inkomstskatt kan föras över till kupongskatt via skattekontot vid den årliga taxeringen och vid omprövningar när kupongskatt ska erläggas i stället för inkomstskatt.

Utskiftning, nedsättning, likvidation, fusion

Utskiftade belopp från svenska aktiebolag beskattas, med ett undantag, i kapitalvinstsystemet. I kupongskattehänseende betraktas däremot samtliga vederlagsfria utbetalningar från ett aktiebolag som utdelning (2 § 2 st. KupL). Vad gäller utomlands bosatta aktieägare ska kupongskatt således utgå vid utbetalning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation, vid utbetalning av fusionsvederlag vid fusioner mellan fristående aktiebolag och vid utbetalning i samband med bolags förvärv av egna aktier.

Andel i svensk ekonomisk förening

Utdelning på andel i svensk ekonomisk förening är skattepliktig oavsett var den utdelningsberättigade är bosatt (3 kap. 3 och 18 §§ IL).

Diplomater

Utländska diplomater och deras anhöriga samt beskicknings-tjänstemän m.fl. är dock befriade från skattskyldighet för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar (3 kap. 18 § IL).

5.2.1.3 Avdrag

42 kap. 1 § IL
SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:651

Ränteutgifter

Den generella avdragsrätten för ränteutgifter i inkomstlagen kapital gäller endast för obegränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga medges avdrag för skuldränta om ränteutgiften utgör en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster. Räntor på lån för

privat konsumtion är således inte avdragsgilla för den som är begränsat skattskyldig (42 kap. 1 § IL).

Huvudregeln om avdrag för utgifter i inkomstslaget kapital återfinns i 42 kap. 1 § IL. Utgifter som ska hänföras till andra inkomster än sådana för vilka skattskyldighet råder är inte avdragsgilla. Vad avser begränsat skattskyldig får avdrag endast ske om den inkomst till vilken utgiften hänför sig ska beskattas i Sverige. Begränsat skattskyldig äger dock inte rätt till avdrag för ränteutgifter såvida inte räntan är att anse som en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster (42 kap. 1 § IL). Ränta på lån som har tagits upp för att finansiera köp av svenska aktier har inte ansetts som utgift för förvärv av den kapitalvinst som uppkommer när aktierna avyttras (RÅ 2001 ref. 1).

In- och utflyttning

För beskattningsår när skattskyldig flyttat in i eller ut ur riket gäller följande. Tidpunkten under beskattningsåret för betalning av skuldränta är avgörande endast såvitt gäller obegränsat skattskyldigs rätt till avdrag för sådana skuldräntor som inte utgör en utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst.

Avdrag för räntor på lån för privat konsumtion kan således medges endast för sådana räntor som betalats under den tid den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Avdrag för utgiftsräntor som utgör utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst torde däremot kunna medges oberoende av när de betalats under beskattningsåret under förutsättning att inkomsten är skattepliktig.

I RÅ 1983 1:59 var förhållandena följande. Å. arbetade som praktikant 103 dagar i Sverige under år 1977. Han ansågs inte ha varit bosatt i Sverige vid någon tidpunkt under året. Avdrag medgavs för hela räntan på ett studielån som betalats under året, trots att räntan inte synes ha erlagts under vistelsen i Sverige. Å:s enda inkomst under året bestod av den svenska tjänsteinkomsten.

Exemptavtal

Ytterligare en begränsning i avdragsrätten finns i 9 kap. 5 § IL. Avdrag medges inte för utgift som är hänförlig till inkomst som på grund av skatteavtal ska undantas från beskattning i Sverige (exemptavtal).

**Förvaltnings-
utgifter**

Avdrag för förvaltningsutgifter i inkomstslaget kapital torde inte kunna komma i fråga för begränsat skattskyldig. Anledningen härtill är att avkastning i dessa fall, med undantag för utdelning från svensk ekonomisk förening, inte är skattepliktig enligt IL. Utdelning – med angivet undantag – träffas av kupongskatt enligt KupL och ränta är inte skattepliktig för begränsat skattskyldig.

Underskott Underskott i inkomstslaget kapital ger rätt till skattereduktion. Underskottet måste utnyttjas det år det uppkommer och får således inte sparas till ett senare beskattningsår.

5.2.2 Kapitalvinst

5.2.2.1 Allmänt

Skattskyldighet Fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig i Sverige för kapitalvinst dels vid avyttring av fastighet och bostadsrätt här i riket, dels vid avyttring av aktier och vissa andra delägarätter samt fordringsrätter i svenska företag, enligt den s.k. 10-årsregeln (3 kap. 19 § IL).

Begränsad avdragsrätt Begränsat skattskyldig äger inte rätt till avdrag för kapitalförlust såvida inte skattskyldighet i Sverige förelegat för motsvarande kapitalvinst (3 kap. 20 § IL).

5.2.2.2 Beskattning efter utflyttning – 10-årsregeln

Svenska delägarätter, fordringsrätter En person som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för de i 3 kap. 19 § IL angivna kapitalvinsterna om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår när avyttring sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten omfattar

- Andelar i svenska aktiebolag,
- Andelar i svenska handelsbolag,
- Andelar i svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag,
- Konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som getts ut av svenska aktiebolag,
- Köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev av svenska aktiebolag, och
- Terminer och optioner som avser något av nämnda delägarätter och fordringsrätter.

Avgränsningen mot utländska juridiska personer är att svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar är registrerade hos Bolagsverket i Sundsvall.

Skattskyldighet föreligger således inte för kapitalvinst vid avyttring av obligationer och andra fordringsrätter eller för kapitalvinst vid avyttring av andelar i investeringsfonder. Till investeringsfonder räknas bl.a. aktiefonder, se HL 05.

Optioner och terminer avseende aktieindex omfattas inte heller eftersom den underliggande delägarretten ska vara andel i svenskt aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening. Kapitalvinst vid avyttring av andel i privatbostadsföretag beskattas emellertid och detta oavsett om den begränsat skattskyldige varit bosatt här i riket inom en tioårsperiod eller inte (3 kap. 18 § 1 st. 6. IL).

Beträffande kapitalvinsterna i 3 kap. 19 § IL gäller att de kan vara att hänföra till olika inkomstslag. För skattskyldigheten saknar det betydelse till vilket inkomstslag vinsten är att hänföra.

10-års regeln tar även sikte på:

Handelsbolag

- inkomster från handelsbolags avyttring av delägarätter i svenska företag. Handelsbolag är inte skattesubjekt. Bolagets inkomster beskattas i stället hos delägarna (5 kap. 3 § IL). Av 13 kap. 4 § IL framgår att kapitalvinster vid avyttring av delägarätter ägda av handelsbolag ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller även om delägaren är en fysisk person. Delägaren blir skattskyldig enligt 3 kap. 19 § IL.

10-årsregeln saknar betydelse för det fall handelsbolaget har fast driftsställe i Sverige och inkomsten vid avyttring av delägarretten ska hänföras till det fasta driftstället. I sådant fall beskattas vinsten även om den skattskyldige delägaren inte varit bosatt i Sverige (3 kap. 18 § 1 st. 1. IL).

Fåmansföretag

- inkomst vid avyttring av andelar och andra delägarätter utgivna av svenska fåmansföretag som enligt 57 kap. 12 § IL ska tas upp som inkomst av tjänst. Som grundregel gäller att om det uppkommer kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar m.m. i ett fåmansföretag ska hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning (dock maximalt 100 prisbasbelopp) tas upp i inkomstslaget tjänst. En begränsat skattskyldig säljare som ska beskattas för kapitalvinst enligt 10-årsregeln är skattskyldig enligt IL inte bara för den del av vinsten som ska tas upp i inkomstslaget kapital utan även för den del av vinsten som ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Tidpunkt för skattskyldighet

Skattskyldig är fysisk person som vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttring skedde har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Tiden räknas i kalenderår, varför skattskyldighet i vissa fall kan kvarstå upp emot 11 år.

10 år från utflyttningen

Tidsperioden räknas från den dag personen faktiskt avflyttar från Sverige (utresedagen). Om denne därefter har haft väsentlig anknytning till Sverige och därför enligt intern svensk rätt fort-

farande ska anses obegränsat skattskyldig här har ingen betydelse. För att regeln ska vara tillämplig måste personen dock vara begränsat skattskyldig vid avyttringstillfället. Även medborgarskapet saknar relevans för bedömningen (jfr nedan vad som sägs om tillämpning av skatteavtal).

Stadgandet gäller oavsett om värdepappren förvärvats före eller efter utflyttningen.

Intern svensk regel

10-årsregeln är endast en intern svensk beskattningsregel. De svenska beskattningsanspråken kan ha begränsats genom skatteavtal med andra länder.

Skatteavtal

De flesta svenska skatteavtal bygger på OECD:s modellavtal enligt vilket vinst på grund av överlåtelse av andelar o.d. ska beskattas endast i den stat där överlåtaren enligt avtalet har sitt hemvist.

Sveriges policy är dock att den interna regeln i största möjliga utsträckning ska få genomslagskraft vid förhandlingar om nya eller reviderade skatteavtal. I vissa fall har de svenska kraven kunnat tillgodoses endast delvis på så sätt att beskattningsrätten kvarstår under en kortare tid än tio år, t.ex. sju år i det brittiska avtalet från det personen i fråga fick hemvist i Storbritannien.

Till skillnad mot den svenska 10-årsregeln ställer skatteavtalen också i vissa fall särskilda krav på överlåtarens medborgarskap.

5.2.2.3 Uppskov med beskattningen vid andelsbyten

48 a kap. 5–6, 11 §§ IL

Prop. 2001/02:46, SkU13, SFS 2001:1176

49 kap. 8–9, 26 §§ IL

SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, SkU5, SFS 1998:1601

Prop. 2002/03:15, SkU5, SFS 2002:1143

**Uppskov/
framskjuten
beskattning**

Den som sålt andelar i ett företag i utbyte mot andelar i ett annat företag kan få uppskov med beskattningen, i vissa fall enligt reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL, i andra fall enligt reglerna om uppskov med beskattningen i 49 kap. IL.

Med andelsbyte avses att en säljare (säljaren) avyttrar en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget). Vid framskjuten beskattning måste säljaren vara en fysisk person. Ersättningen ska vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, dock högst med tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna

andelarna, ska den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det inbetalade kapitalet som belöper sig på andelarna (49 kap. 2 § och 48 a kap. 2 § IL).

Vid ett andelsbyte beskattas inte andelsägaren i det avyttrade företaget direkt vid bytet. Utgår en del av ersättningen vid andelsbytet i form av kontanter beskattas dock denna del redan vid andelsbytet (49 kap. 14 § och 48 a kap. 9 § IL). Har reglerna om uppskov med beskattningen använts sker beskattningen av uppskovsbeloppet först när de mottagna andelarna avyttras (49 kap. 19 § IL). Enligt reglerna om framskjuten beskattning ska den mottagna andelen anses förvärvad för en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet för den avyttrade andelen (48 a kap. 10 § IL).

Säljaren	Om säljaren är en fysisk person ska denne vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här (49 kap. 8 § och 48 a kap. 5 § IL). Detta innebär att en person som är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning inte kan få uppskov utan ska beskattas för kapitalvinsten på de avyttrade andelarna.
Köparen	Det köpande företaget ska vara ett svenskt aktiebolag, ett utländskt bolag eller ett annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i 49 kap. 9 § respektive 48 a kap. 6 § IL.
Utflyttning	Om säljaren inte längre uppfyller villkoret att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp till beskattning. Avskattning ska ske det år villkoret inte längre uppfylls. Om uppskov med beskattningen medgetts enligt reglerna i 49 kap. IL ska uppskovsbeloppet tas upp som intäkt vid utflyttningen (49 kap. 26 § IL). Har i stället reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL tillämpats ska den kapitalvinst som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt. Den kontantdel som redan tagits upp till beskattning ska inte räknas med vid beräkningen av kapitalvinsten (48 a kap. 11 § IL). Detta innebär att även om personen är obegränsat skattskyldig efter utflyttningen på grund av väsentlig anknytning ska beskattning ske av uppskovsbeloppet respektive kapitalvinsten. EG-domstolen har i ett förhandsavgörande, C-9/02, förklarat att det franska skattesystemet, som beskattar en värdeökning när en skattskyldig flyttar ut sitt skatterättsliga hemvist från Frankrike, strider mot EG-rätten, se avsnitt 9.8.1.
Benefika fång	En annan fråga är hur man ska hantera uppskovsbelopp om förvärvaren vid ett benefikt fång är skattemässigt bosatt utomlands. Han kan då inte inträda i överlåtarens skattemässiga situation eftersom kvalificerad bosättning i Sverige är ett villkor för upp-

skov (49 kap. 8 § IL). Huvudregeln är att uppskovsbelopp ska tas fram till beskattning när äganderätten övergår till annan. Om äganderätten till en andel för vilken uppskov med beskattningen har erhållits enligt bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten övergår genom arv till en i Sverige begränsat skattskyldig person ska uppskovsbeloppet inte tas upp som intäkt (RÅ 2003 ref. 50).

5.2.3 Beskattningsort

Person som saknar hemortskommun i Sverige taxeras här för inkomst som inte omfattas av reglerna i SINK och A-SINK för gemensamt kommunalt ändamål till kommunal inkomstskatt enligt 1 kap. 4 § 2 st. IL om denne är begränsat skattskyldig under hela beskattningsåret, se vidare avsnitt 2.9. och 3.3.

5.3 Kupongskatt

Kupongskattelagen (1970:624), prop. 1970:134, BeU60
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1434
Prop. 1993/94:234, SkU25, SFS 1994:780
Prop. 1997/98:134, SkU24, SFS 1998:242
Prop. 1997/98:160, FiU7, SFS 1998:1485
Prop. 1999/00:23, LU8, SFS 2000:47
Prop. 2002/03:96, SkU14, SFS 2003:226
Prop. 2002/03:99, SkU2, SFS 2003:647
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1087
Prop. 2002/03:150, FiU14, SFS 2004:50
Prop. 2003/04:134, SkU34, SFS 2004:495
Prop. 2004/05:27, SkU13, SFS 2004:1148
SOU 1999:79

KupL/KupF

Bestämmelserna om kupongskatt finns i KupL och KupF.

Kupongskatten infördes år 1943 i syfte att vinna större effektivitet vid beskattningen av aktieutdelningar som betalas från Sverige till utlandet. Den nu gällande KupL trädde i kraft den 1 januari 1971 och innebar en anpassning av kupongskatten till den samtidigt införda lagen om förenklad aktiehantering. Reglerna på området upplevs som föråldrade och är därför i ett stort behov av en allmän teknisk översyn, främst när det gäller förfarandet och uppbörden. En sådan översyn har också företagits genom betänkandet Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79). Denna utredning, som bl.a. föreslagit en ny lag om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga, har emellertid ännu ej lett till ny lagstiftning.

Definitiv källskatt

Kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt på utdelning på svenska aktier och på andelar i svenska investeringsfonder som huvudsakligen utgår i de fall utdelningen betalas till utlandet. Kupongskatten ersätter i dessa fall såväl inkomstskatt som förmögenhetsskatt.

Enligt 5 § KupL tas kupongskatt ut med 30 procent av utdelningen. I de flesta skatteavtal med andra länder har Sverige emellertid reducerat sitt skatteanspråk eller helt avstått från rätten att beskatta utdelningsinkomst, se avsnitt 5.3.5.

Ärenden om kupongskatt handläggs av Skatteverket, Ludvika-kontoret. Besöksadress: Storgatan 19 och postadress: Box 23, 771 21 Ludvika. Telefon 0771-778 778, telefax 0240-103 40, postgiro 1 60 90-3.

5.3.1 Definitioner m.m.

5.3.1.1 Kupongskattesystemets uppbyggnad

KupL har två skilda system för bl.a. redovisning och inbetalning av kupongskatt. Ett som gäller vid utdelning av aktier i s.k. avstämningsbolag och på andelar i investeringsfonder och ett som gäller vid utdelning från s.k. kupongbolag.

5.3.1.2 Avstämningsbolag

Avstämningsförbehåll

Begreppet avstämningsbolag definieras i 3 kap. 8 § ABL och i 3 kap. 8 § FRL. Med avstämningsbolag avses bolag i vars bolagsordning intagits ett s.k. avstämningsförbehåll. Ett sådant förbehåll innebär att det är den som på en viss fastställd avstämningsdag är införd i aktieboken eller i s.k. särskild förteckning som ska anses behörig att bl.a. mottaga utdelning.

För avstämningsbolagen ska vissa uppgifter fullgöras av en central värdepappersförvarare. Bland annat ska den centrala värdepappersförvararen föra aktieboken och sända ut utdelningen.

Kontobaserat aktiesystem

Alla avstämningsbolag omfattas från år 1991 av ett kontobaserat aktiesystem.

Genom införandet av det kontobaserade systemet avskaffades aktiebrev och de rättsverkningar som tidigare var förbundna med dessa knöts i stället till registrering i ett avstämningsregister som fördes av VPC.

Från och med den 1 januari 1999 regleras det kontobaserade aktiesystemet i lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument (kontoföringslagen) som ersatt bl.a. den tidigare gällande aktiekontolagen. Därigenom infördes begreppet central

värdepappersförvarare för VPC och andra företag som kan få tillstånd från FI att bedriva sådan verksamhet enligt den lagen. Än så länge är det endast VPC som har tillstånd att vara central värdepappersförvarare.

Avstämningskonto

Regleringen i kontoföringslagen innebär i övrigt bl.a. följande beträffande avstämningsbolag.

Aktier i ett avstämningsbolag ska vara registrerade i ett avstämningsregister för bolaget. Avstämningsregistret består av avstämningskonton enligt 4 kap. 1 och 2 §§ kontoföringslagen. Varje aktieägare ska ha sitt aktieinnehav i ett bolag registrerat på ett eller flera avstämningskonton såvida aktierna inte är förvaltarregistrerade. I det senare fallet är det i stället förvaltaren som ska ha ett eller flera avstämningskonton för de förvaltade aktierna enligt 4 kap. 16 § och 3 kap. 8 § kontoföringslagen. En central värdepappersförvarare eller ett kontoförande institut ska genast registrera anmälningar om sådana förhållanden som ska framgå av avstämningsregistret och ange tidpunkten för registreringen. När samtliga villkor för slutlig registrering är uppfyllda ska registrering ske på ett avstämningskonto (5 kap. 1 §). Exempelvis ska således en anmälan om överlåtelse av aktierna genast registreras. Det kan komma att förflyta någon tid från det att anmälan registreras tills dess att registrering på avstämningskonto sker. Rättsverkan av en registrering inträder emellertid normalt redan då anmälan registreras (6 kap. kontoföringslagen).

Registreringsåtgärderna vidtages således av den centrala värdepappersförvararen eller för dennes räkning av ett s.k. kontoförande institut. Det är emellertid alltid den centrala värdepappersförvararen som ansvarar för avstämningsregistren och det är även denne som avgör vem som har rätt att vara kontoförande institut (3 kap. 1 § kontoföringslagen). I dag är det huvudsakligen värdepappersinstitut som är verksamma som kontoförande institut.

Så snart någon antecknas som aktieägare på ett avstämningskonto ska han föras in som ägare i aktieboken (3 kap. 7 § ABL). Den som är antecknad på ett avstämningskonto som ägare till en aktie är vidare, med de begränsningar som framgår av kontot, behörig att förfoga över aktien (6 kap. 1 § kontoföringslagen).

Förvaltarregistrering

Om en aktieägare i ett avstämningsbolag har lämnat sina aktier till någon för förvaltning, kan förvaltaren på aktieägarens uppdrag föras in i aktieboken i stället för aktieägaren (3 kap. 10 § ABL).

Enligt kontoföringslagen är det den centrala värdepappersförvararen som kan lämna medgivande till registrering som förvaltare. Sådant medgivande kan lämnas till juridiska personer som kan bli kontoförande institut för annans räkning, dvs. bl.a. svenska och utländska clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare,

värdepappersinstitut och utländska företag som i sitt hemland får driva verksamhet som är jämförbar med central kontoföring eller värdepappersrörelse (3 kap. 2 och 7 §§ kontoföringslagen).

Vid förvaltarregistrering är det således förvaltaren som ska ha de förvaltade aktierna registrerade på avstämningskonto. Aktier som tillhör flera olika ägare i ett bolag kan därvid vara registrerade på samma konto (3 kap. 8 § kontoföringslagen). Om den som äger de förvaltarregistrerade aktierna vill delta i bolagsstämma och utöva sin rösträtt kan han tillfälligt föras in i aktieboken (3 kap. 10 a § ABL).

Vid förvaltarregistrering ska vissa uppgifter som enligt KupL annars åvilar central värdepappersförvarare, t.ex. att innehålla och inbetala kupongskatt, i stället fullgöras av förvaltaren (12 § KupL).

5.3.1.3 Kupongbolag

Kupongbolag är enligt KupL ”annat aktiebolag än avstämningsbolag”. Dessa bolag omfattas inte av det kontobaserade aktiesystemet utan rättsverkningarna är i stället huvudsakligen kopplade till aktiebrev och eventuellt därtill hörande utdelningskuponger, se 3 kap. ABL samt 2 kap. 24 och 25 §§ skuldebrevslagen (1936:81).

5.3.1.4 Investeringsfonder

Investeringsfondernas verksamhet regleras i lagen (1990:1114) om investeringsfonder.

Fondbolag

Investeringsfonderna förvaltas av s.k. fondbolag, vilka är svenska aktiebolag som fått särskilt tillstånd av FI att utöva fondverksamhet. Inspektionen kan även ge utländska fondföretag tillstånd att driva fondverksamhet här i landet, antingen från ett avdelningskontor med självständig förvaltning (filial) eller utan att inrätta filial.

Förvaringsinstitut

För varje investeringsfond ska det även finnas ett s.k. förvaringsinstitut, en bank eller annat kreditinstitut, som verkställer fondbolagets beslut och i övrigt sköter investeringsfondens tillgångar.

De uppgifter som central värdepappersförvarare enligt KupL ska utföra vid utdelning i avstämningsbolag ligger vid utdelning på andel i investeringsfond i stället på förvaringsinstitutet.

I förslag till lagändring föreslås att fondbolaget ska vara ansvarigt för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt vid utdelning på andel i investeringsfond. Om fondandelarna är förvaltarregistrerade ska i stället förvaltaren vara ansvarig.

5.3.2 Skattskyldighet

5.3.2.1 Allmänt

Utdelningsberättigad	Skattskyldig till kupongskatt är enligt 4 § KupL den som är utdelningsberättigad, dvs. den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället. Beträffande utdelningstillfälle, se avsnitt 5.3.4.
Begränsat skattskyldig	Skattskyldighet föreligger i första hand för utdelningsberättigad som skatterättsligt inte anses bosatt i Sverige (begränsat skattskyldig). För denna kategori skattskyldiga ersätter kupongskatten såväl statlig inkomstskatt som statlig förmögenhetsskatt.
Bulvanfall	Skattskyldighet till kupongskatt kan emellertid i vissa fall föreligga även för den som är obegränsat skattskyldig i Sverige, de s.k. bulvanfallen. I detta fall utgår såväl kupongskatt som eventuell statlig inkomstskatt på utdelningen.

5.3.2.2 Skattskyldighet för utomlands bosatta

Fysisk person	Fysisk person som vid utdelningstillfället inte är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket är skattskyldig till kupongskatt. Härvid används samma bosättningsbegrepp som vid inkomsttaxeringen (se avsnitt 2.1.2). Skattskyldighet till kupongskatt föreligger således inte för den som flyttat ut från Sverige men på grund av väsentlig anknytning hit anses obegränsat skattskyldig i Sverige.
Svenska diplomater	Svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk stat, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller i övrigt ingår i beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands, behandlas i beskattningshänseende som obegränsat skattskyldig (3 kap. 4 § IL) och är därmed inte skattskyldig till kupongskatt. Detsamma gäller sådan persons make och barn under 18 år, om maken eller barnet bor hos denne och är svensk medborgare.
Utländska diplomater	Den som tillhör utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal och som inte är svensk medborgare och var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen, konsulatet eller dess personal, anses i beskattningshänseende som begränsat skattskyldig (3 kap. 17 § 2–4 IL). Sådan person har uttryckligen undantagits från skatteplikt till kupongskatt (4 § 4 st. KupL). Detsamma gäller sådan persons make, barn under 18 år och personliga tjänare, om de bor hos honom och inte är svenska medborgare.

Utländskt dödsbo	<p>Utländskt dödsbo ska erlagga kupongskatt för utdelning på aktier och andelar i svenska aktieföretag och investeringsfonder. Med utländskt dödsbo avses dödsbo efter person som vid dödsfallet var begränsat skattskyldig.</p> <p>Av 42 kap. 23 § IL följer att obegränsat skattskyldig inte är skattskyldig för utdelning från utländskt dödsbo om utdelningen avser inkomst i sådant dödsbo och för vilken dödsboet är skattskyldigt i Sverige. Kupongskatt räknas i detta fall inte till sådan inkomstskattskyldighet. Vad dödsboet erlagt i kupongskatt får dock avräknas från utdelning som beskattas hos delägarna (RSV/FB Dt 1985:13).</p>
Näringsverksamhet	<p>Skattskyldighet till kupongskatt föreligger inte för sådan utdelning som är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige. För sådan inkomst och för i sådan näringsverksamhet nedlagd förmögenhet föreligger i stället skattskyldighet till inkomst- och förmögenhetsskatt.</p>
Handelsbolag m.fl.	<p>Handelsbolag, kommanditbolag, rederier och europeiska intressegrupperingar är skattskyldiga till kupongskatt för den del av utdelningen som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig (4 § 2 st. KupL).</p> <p>Motsvarande gäller vid samäganderätt, t.ex. om flera personer gemensamt äger vissa aktier eller har rätt till viss utdelning. Kupongskatt ska då erläggas på den del av utdelningen som belöper på delägare som är begränsat skattskyldig.</p>
Utländsk juridisk person	<p>Utländsk juridisk person är skattskyldig till kupongskatt för utdelning som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige. Skattskyldighet föreligger dock inte för utländsk juridisk person för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som ska beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § IL. Kupongskatt utgår emellertid vid utdelningstillfället och bör därför innehållas fram till dess delägare taxerats för utdelningen. Därefter får den utländska juridiska personen begära återbetalning.</p>
Inom EU	<p>Skattskyldighet till kupongskatt föreligger inte för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i EU om den innehar 20 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren enligt artikel 2 i rådsdirektivet 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om en gemensam ordning för beskattning av moder- och dotterbolag i olika medlemsstater.</p>

Näringsbetingad andel

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § IL och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § 1 st. 1 eller 2 samma lag. Som förutsättning för skattefrihet gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ IL, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället. Denna reglering är en anpassning till reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar i IL.

5.3.2.3 Skattskyldighet för i Sverige bosatta

Bulvanförhållande

Kupongskatt ska i vissa fall utgå även på utdelning till den som är bosatt i Sverige. Om en utdelningsberättigad innehar aktier under sådana förhållanden att någon annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxeringen till statlig inkomstskatt eller blir befriad från kupongskatt träffas aktieutdelningen av såväl kupongskatt som eventuell statlig inkomstskatt (4 § 3 st. KupL).

Den dubbelbeskattning som därigenom kan inträffa är avsiktlig och har till syfte att hindra ett kringgående av beskattningsbestämmelserna.

5.3.3 Skattepliktiga betalningar

5.3.3.1 Utdelning

Kupongskatt tas ut på

- utdelning på aktie i svenskt aktiebolag
- utdelning på andel i svensk investeringsfond
- utdelning på aktie i europabolag med säte i Sverige

Med utdelning på aktie i svenskt aktiebolag avses utdelningar enligt såväl ABL som enligt FRL.

Vad är utdelning?

Begreppet utdelning finns inte definierat i skattelagstiftningen. I praxis torde bedömningen av vad som skatterättsligt är att betrakta som utdelning grunda sig på reglerna i ABL.

De grundläggande bestämmelserna om i vilka fall vederlagsfria utbetalningar till aktieägare i denna deras egenskap kan göras finns i 12 kap. 1 § ABL. Utbetalning i annan form än utdelning får förekomma endast vid bolagets förvärv av egna aktier, nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden, överkursfonden eller vid likvidation av bolaget.

Med utdelning avses inte bara utbetalningar i pengar utan även överföring av annan egendom.

Alla förmåner som en aktieägare erhåller från bolaget och som innebär en slags förmögenhetsöverföring till aktieägarens fördel ska i princip beskattas som utdelning, t.ex. att bolaget låter aktieägaren förvärva egendom mot ett vederlag som understiger marknadsmässigt pris. Har avdrag för kupongskatt inte gjorts i samband med utdelningen kan kupongskatt påföras i efterhand enligt 26 § KupL.

Inkomstskatterättsligt behandlas utbetalningar till aktieägare, med vissa undantag för nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reserv- eller överkursfonden, i bl.a. kapitalvinstsystemet. Detta har emellertid inte föranlett någon ändring av innehållet i 2 § 2 st. KupL.

Med utdelning ska således enligt KupL jämföras följande utbetalningar till aktieägarna:

**Nedsättning/
Likvidation**

- utbetalning från aktiebolag enligt 12 kap. 1 § ABL och försäkringsbolag enligt 12 kap. 1 § FRL vid nedsättning av aktiekapitalet, överkursfonden eller reservfonden samt vid bolagets likvidation,

Fusion

- utbetalning av fusionsvederlag vid fusioner enligt 14 kap. 20 § ABL eller 15 a kap. 16 § FRL till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande företaget,

Återköp

- utbetalning vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare av ett visst aktieslag.

Kupongskatt tas sålunda bl.a. ut vid utbetalning till aktieägare i samband med att ett aktiebolag förvärvar egna aktier genom ett förvärvserbjudande som riktar sig till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag, s.k. riktade återköp. Vidare tas kupongskatt ut vid utbetalning till aktieägare i samband med nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier. I båda fallen tas kupongskatt ut på hela det utbetalda beloppet utan möjlighet för aktieägaren att få räkna av anskaffningskostnaden för aktierna, vilket är det normala för aktieägare i Sverige som i stället blir föremål för kapitalvinstbeskattning. Se vidare prop. 1999/2000:38. Vad gäller inlösen så medger dock Skatteverket, i förhållande till stater med vilka Sverige har skatteavtal som följer OECD:s modellavtal, att avdrag alternativt återbetalning görs för kupongskatt som belöper på aktiernas nominella belopp, med hänvisning till kommentarerna till modellavtalet.

För närvarande pågår ett mål om förhandsavgörande i EG-domstolen, C-265/04, där den nationella domstolen har frågat om de svenska bestämmelserna om uttag av kupongskatt i samband med inlösen av aktier är förenliga med EG-fördraget, med hänsyn till bl.a. denna skillnad i beskattningen.

Från svensk sida föreslås en lagändring som innebär en rätt till återbetalning av den del av kupongskatten som belöper på aktiernas anskaffningskostnad i samband med riktade återköp och inlösen av aktier.

Återbetalning av kupongskatt

Av 27 § 2 st. KupL framgår att det föreligger rätt till återbetalning av sådan kupongskatt som betalas när en aktie har förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation inom två år efter det att utbetalningen av utskiftat belopp till aktieägaren blivit tillgänglig för lyftning. Underlaget för beräkning av kupongskatt ska i sådant fall minskas med ett belopp motsvarande aktieägarens anskaffningskostnad för aktien.

Nedsättning av kupongskatten i dessa fall sker genom ansökan om återbetalning enligt 27 § 3 och 4 st. KupL. Se vidare avsnitt 5.3.6.5.

Lättnad

Lättnadsreglerna (se avsnitt 3.1.11) gäller endast fysiska personer och dödsbon som är skattskyldiga i Sverige. Anledningen till att reglerna inte har utsträckts till att omfatta även kupongskatt är att sådan skatt, som erlagts i ett annat land än aktieägarens hemland, normalt får räknas av från aktieägarens skatt på utdelningen i hemlandet. I sådana fall skulle en lättnad inte slå igenom hos aktieägaren, utan i stället medföra att skatteintäkten överflyttades från Sverige till aktieägarens hemland. Andra stater som infört lättnadssystem har inte heller utsträckt lättnaden till ländernas motsvarighet till kupongskatten.

5.3.3.2 Undantag från kupongskatt

Enligt 42 kap. 16 § IL (Lex ASEA) råder under vissa former skattefrihet för utdelning i form av aktier i annat bolag. Genom en hänvisning i 1 § KupL till nämnda lagrum har sådan utdelning fritagits från kupongskattskyldighet. Tillämpningsområdet för Lex ASEA har på senare år utvidgats och har till syfte att bl.a. möjliggöra för ett bolag att utan skattekonsekvenser för aktieägarna omstrukturera verksamheten genom att dela upp den i mindre enheter, s.k. fission.

5.3.4 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

Utdelningstillfället

Skattskyldig till kupongskatt är den som är utdelningsberättigad, dvs. den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid

utdelningstillfället (4 § KupL).

Med utdelningstillfälle avses enligt 2 § KupL:

Avstämningsbolag

för avstämningsbolag

- dagen för avstämmning (3 kap. 8 § ABL eller 3 kap. 8 § FRL),

Kupongbolag

för kupongbolag

- den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,

Investeringsfonder

för investeringsfonder

- den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning.

Skattskyldighet inträder den dag då utdelningen blivit tillgänglig för lyftning, oavsett om den skattskyldige faktiskt lyft utdelningen vid denna tidpunkt eller senare.

Beslut om utdelning fattas vid ordinarie bolagsstämma (9 kap. 7 § ABL). Vid stämman förs protokoll och stämmans beslut införs i detta (9 kap. 38 § ABL).

Har datum för när utdelning ska vara tillgänglig för lyftning inte fastställts, ska den dag då bolagsstämman fattat beslut om utdelning anses utgöra utdelningstillfället (3 § KupL).

Ska utdelning i kupongbolag tillgodoföras den utdelningsberättigade på annat sätt än genom utbetalning av utdelat belopp, anses utdelningen ha blivit tillgänglig för lyftning omedelbart efter det att beslut om utdelningen fattats, dvs. på bolagsstämman (3 § KupL).

5.3.5 Skatteavtal m.m.

Skatteavtal

Enligt 5 § KupL ska kupongskatt tas ut med 30 procent av utdelningen. I flertalet av de skatteavtal som Sverige ingått har emellertid beskattningsanspråket begränsats. Enligt vissa avtal medges hel skattebefrielse för utdelning till bolag. Detsamma gäller utdelning till företag inom EU som omfattas av moder-dotterbolagsdirektivet, 4 § 5 st. KupL, samt utdelning till utländskt bolag som uppfyller villkoren för utdelning på näringsbetingad andel enligt 4 § 6–7 st. KupL.

Nedsättning av kupongskattesatsen sker antingen direkt vid utbetalningstillfället eller i efterhand genom ansökan om återbetalning, se avsnitt 5.3.6.5.

Direktnedsättning

Alla skatteavtal utom det med Schweiz möjliggör nedsättning direkt vid utbetalningstillfället. Vad gäller Schweiz sker nedsättning genom ansökan om återbetalning i efterhand genom blankett R-Sv 1, se RSV S 1994:7. Skatteverket har i RSV Dt 1975:8

	<p>lämnat anvisningar rörande direktnedläggning av kupongskatt.</p>
Hemvistintyg	<p>För direktnedläggning i kupongbolag erfordras att utbetalaren tillser att den utdelningsberättigade lämnar intyg om sitt hemvist. Hemvistintyg ska vara utfärdat av myndighet eller bank i hemvistlandet.</p> <p>Vid utdelning i avstämningsbolag och från investeringsfonder tillämpar centrala värdepappersförvararen/förvaltaren eller förvaringsinstitutet direktnedläggning om det av tillgängliga uppgifter framgår att den utdelningsberättigade har hemvist i det uppgivna landet (3 § KupF).</p>
Utländska förvaltare	<p>Direktnedläggning kan ske även vid utbetalning av utdelning till utländsk förvaltare (jfr avsnitt 5.3.1.2) under förutsättning att förvaltaren skriftligen förbundit sig att iaktta vissa krav gentemot VPC (3 § KupF). VPC får då vid utbetalningen innehålla kupongskatt efter den högsta skattesats som gäller enligt skatteavtal med det land där förvaltaren är hemmahörande.</p>
Återbetalning	<p>Har kupongskatt inbetalts med högre belopp än vad som ska erläggas enligt tillämpligt skatteavtal kan den utdelningsberättigade ansöka om återbetalning av för mycket inbetald skatt. Se vidare avsnitt 5.3.6.5. Sådan ansökan (innehållande hemvistintyg) görs på blankett SKV 3740. Särskild blankett gäller dock för Schweiz, se ovan.</p>
Vissa nordiska institutioner	<p>Enligt artikel 10 p. 7 i skatteavtalet mellan de nordiska länderna kan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna, för Sveriges del Skatteverket, träffa överenskommelse om att vissa institutioner med välgörande eller annat allmännyttigt ändamål ska vara befriade från skatt på utdelning.</p>
Internationella organ	<p>Av IPL framgår att vissa internationella organ samt sådana stiftelser och fonder som förvaltas eller kontrolleras av dem, i enlighet med av Sverige biträdda konventioner åtnjuter vissa privilegier, bl.a. skattefrihet i vissa fall. Vilka organ som omfattas och vilka avtal och stadgar som är i kraft i förhållande till Sverige framgår av bilaga till lagen, av tillkännagivande (1997:595) av vissa uppgifter om överenskommelser som avses i 4 § nämnda lag samt av kungörelse (1974:122) om immunitet och privilegier för vissa konsulat m.m. Samtliga avtal, stadgar m.m. finns publicerade i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ).</p>
	<p>5.3.6 Avdrag för kupongskatt m.m.</p> <p>5.3.6.1 Skatteavdrag</p>
Avstämningsbolag	<p>Utdelning i avstämningsbolag betalas ut av den centrala värdepappersförvararen antingen direkt om den utdelningsberättigade</p>

är registrerad hos denne eller indirekt via en förvaltare om aktierna är förvaltarregistrerade. Det ankommer på central värdepappersförvarare eller förvaltare att göra skatteavdrag för kupongskatt vid varje utbetalning av utdelning.

Den utdelningsberättigade är skyldig att skriftligen lämna den centrala värdepappersförvararen eller förvaltaren de uppgifter som behövs för att bedöma om han är skattskyldig till kupongskatt eller inte. Om det inte framgår klart av tillgängliga uppgifter att skattskyldighet inte föreligger innehålls kupongskatt i samband med att utdelningen betalas ut eller gottskrivs den utdelningsberättigades konto, se 7 och 12 §§ KupL.

Investeringsfond

Ett förvaringsinstitut är på motsvarande sätt skyldigt att göra skatteavdrag vid utbetalning av utdelning på andel i investeringsfond enligt 12 § KupL.

Kupongbolag

Utdelning i andra aktiebolag än avstämningsbolag betalas vanligen ut direkt från bolaget eller via en bank. Den som uppbär utdelningen eller dennes ombud ska i samband med utdelningen på särskild blankett lämna uppgifter till ledning för bedömningen av om den utdelningsberättigade är skattskyldig till kupongskatt eller inkomstskatt (14 § KupL). För utdelningsberättigad som inte är skattskyldig till kupongskatt används blankett 18 a (SKV 2331) och i de fall skattskyldighet till kupongskatt föreligger, blankett 18 b (SKV 2332, alternativt SKV 2333, som är den engelskspråkiga versionen av denna blankett). Kupongskatt ska också alltid innehållas vid utbetalning av utdelning i utlandet enligt 14 § 3 st. KupL.

5.3.6.2 Redovisning

– Avstämningsbolag

Framställningen nedan avser de bestämmelser som gäller för förvaltares redovisning av kupongskatt.

**Redovisnings-
tidpunkt**

Av 8 § KupL framgår att den centrala värdepappersförvararen ska lämna redovisning av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt senast fyra månader efter avstämningsdagen. Redovisningen lämnas på blankett A (SKV 3715) tillsammans med utdelningsuppgifter enligt blankett 18 b, ordnade ländervis.

Vid förvaltarredovisning gäller, enligt 12 § KupL, motsvarande för förvaltaren. Förvaltaren bör samordna sin redovisning med den som den centrala värdepappersförvararen lämnar. Totalsumman av den redovisade utdelningen ska stämma överens med det belopp som den centrala värdepappersförvararen har betalat ut till förvaltaren.

Efterredovisning	<p>De utdelningsbetalningar som görs efter central värdepappersförvarares och förvaltares ordinarie redovisning ska årligen efterredovisas senast den 31 december, dock senast vid utgången av det femte kalenderåret efter året för utdelningstillfället. På blanketten bör anges att det avser en efterredovisning.</p> <p>– Investeringsfonder</p> <p>Framställningen nedan avser de bestämmelser som gäller vid redovisning av utdelning på andelar i investeringsfonder som förvaltas av fondbolag.</p>
Förvaringsinstitut	<p>Redovisningsskyldigheten ligger på förvaringsinstitutet. Samma bestämmelser som gäller för avstämningsbolag ska tillämpas (12 § jämförd med 8 § KupL).</p> <p>Redovisning av utbetalad utdelning och innehållen kupongskatt ska lämnas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Redovisningen lämnas på blankett A (SKV 3715).</p> <p>Förvaringsinstitutet ska lämna endast en totalredovisning per utdelande investeringsfond. Redovisningen ska åtföljas av utdelningsuppgifter enligt blankett 18 b, varje land för sig.</p>
Efterredovisning	<p>Redovisning ska åtföljas av utdelningsuppgifter avseende varje land för sig. Om utdelning på grund av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade inte har kunnat utbetalas inom förvaringsinstitutets ordinarie redovisningstid, ska efterredovisning av utdelningen ske när den utbetalas.</p> <p>– Andra aktiebolag än avstämningsbolag</p> <p>Andra aktiebolag än avstämningsbolag som lämnat utdelning är alltid redovisningsskyldiga. Redovisning måste således lämnas även om kupongskatt inte ska betalas.</p>
Redovisnings- tidpunkt	<p>Uppgift om utdelning och kupongskatt ska redovisas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Om utdelningstillfället infaller efter den 15 september ska redovisningen alltid lämnas senast den 15 januari påföljande år (15 § KupL). Redovisningen lämnas på blankett K (SKV 3700).</p> <p>Redovisningen ska åtföljas av de av utdelningsmottagarna ifyllda blanketterna 18 a (för utdelning på svenska aktier/andelar utan avdrag för kupongskatt) respektive 18 b (för utdelning på svenska aktier/andelar med avdrag för kupongskatt).</p> <p>Bolaget ska, även när utdelningen utbetalats av annan än bolaget, kontrollera att blanketterna 18 a och 18 b blivit fullständigt och riktigt ifyllda och göra de kompletteringar och rättelser som behövs.</p>

Kupongskatt med 30 procent ska redovisas och inbetalas även på sådan utdelning som vid redovisningstillfället ännu inte har betalats ut och för vilken utdelningsuppgifter (blankett 18 a/18 b) således ännu inte kommit in, liksom på sådan utdelning för vilken ofullständiga uppgifter kommit in (15 § KupL). Möjlighet till efterredovisning saknas, jfr avsnitt 5.3.6.3.

Återbetalning

Utbetalas utdelning efter det att bolaget har redovisat och betalat in kupongskatt till Skatteverket, kan bolaget begära återbetalning av kupongskatt som belöper på sådan utdelning för vilken skattskyldighet inte förelegat (16 § KupL).

Återbetalning sker inte beträffande utdelning som varit tillgänglig för lyftning tidigare än fem år före det kalenderår då korrekt/rättad blankett 18 a eller b överlämnats till Skatteverket.

– Kontroll

Enligt 18 § KupL ska aktiebolag inom en månad efter utdelningstillfället sända bestyrkt avskrift av beslutet om utdelning till registreringsmyndigheten, dvs. Bolagsverket. Uppgifterna vidarebefordras till Skatteverket, som därigenom får kännedom om att utdelning skett.

5.3.6.3 Skatteinbetalning

Kupongskatt ska betalas in till Skatteverkets postgirokonto 1 60 90-3 senast samma dag som redovisningen ska lämnas (8 och 15 §§ KupL, se avsnitt 5.3.6.2).

Efterredovisning

Om del av utdelningsbeloppet inte kunnat utbetalats till följd av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade, behöver kupongskatt på denna del inte inbetalas vid det ordinarie redovisningstillfället i fråga om utdelning i avstämningsbolag eller investeringsfond. Skatten ska i stället betalas in senast den 31 december det år då utdelningen har kunnat betalas ut, dock senast vid utgången av det femte kalenderåret efter året för utdelningstillfället (8 § 1 st. p. 3 och 3 st. KupL).

Motsvarande möjlighet till efterredovisning saknas i kupongbolag, se avsnitt 5.3.6.2 angående kupongbolag.

5.3.6.4 Anstånd

Skatteverket kan, efter ansökan, medge anstånd med att lämna redovisning och att betala in kupongskatt (20 § KupL). Anstånd kan medges om ytterligare tid behövs med hänsyn till redovisningens omfattning eller av andra särskilda skäl.

Återbetalning	5.3.6.5 Återbetalning m.m.
	<p>Utbetalas utdelning för vilken skattskyldighet till kupongskatt inte föreligger efter det att kupongskatt redovisats och inbetalats till Skatteverket kan central värdepappersförvarare/förvaltare, förvaringsinstitut eller aktiebolag begära återbetalning av för mycket inbetald skatt. Bestämmelser härom finns i 9 § och 16 § KupL. Se även avsnitt 5.3.6.2 angående kupongbolag.</p>
	<p>Även den utdelningsberättigade kan enligt 27 § KupL begära återbetalning av för mycket innehållen skatt. Kupongskatt kan t.ex. ha innehållits med högre belopp än vad som skulle erläggas enligt ett tillämpligt skatteavtal (jfr avsnitt 5.3.5). Beslut om återbetalning får, i förekommande fall, anstå till dess frågan om skattskyldighet för utdelningen föreligger enligt IL slutligen prövats.</p>
	<p>Rätt till återbetalning föreligger även om aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation om upplösningen skett inom två år efter det att utbetalning skett till aktieägarna. Underlaget för kupongskatt ska då minskas med ett belopp motsvarande aktieägarens anskaffningskostnad för aktien. Se även avsnitt 5.3.3.1.</p>
	<p>Ansökan om återbetalning ska göras skriftligt hos Skatteverket senast vid utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället.</p>
	5.3.6.6 Dröjsmålsavgift
	<p>Om kupongskatt inte betalas in i rätt tid (se avsnitt 5.3.6.3) tas dröjsmålsavgift ut (19 § KupL). Avgiften beräknas enligt reglerna i lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift.</p>
	<p>Skatteverket får medge befrielse helt eller delvis från skyldigheten att betala dröjsmålsavgift, om det finns särskilda skäl.</p>
Indrivning	<p>Skatteverket ska förelägga den som inte betalat in kupongskatt i rätt tid att fullgöra sin betalningsskyldighet. Fullgörs inte betalningsskyldigheten lämnas obetalda belopp för indrivning (22 § KupL.).</p>
	5.3.6.7 Överklagande
	<p>Bestämmelser om rätt att överklaga beslut enligt KupL finns i 29 och 30 §§ KupL.</p>
	<p>Beslut av Skatteverket enligt KupL får, utom beträffande vite, föreläggande enligt 22 § 1 st. KupL eller skatterevision enligt 24 § KupL, överklagas hos länsrätten av den som beslutet rör och av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Överklagandet ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av</p>

beslutet respektive inom två månader från den dag då beslutet meddelades vad gäller ett överklagande av allmänna ombudet.

5.4 Kontrolluppgifter

Begränsat skattskyldiga

Kontrolluppgift enligt 8 kap. LSK avseende ränteinkomster och fordringsrätter ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). I kontrolluppgiften ska bl.a. uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande. Uppgift om skatteregistreringsnummer ska dock lämnas först vid 2006 års taxering (punkt 1 g av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:1130).

Betalningar till och från utlandet

Vid alla betalningar som överstiger 150.000 kr eller utgör delbetalningar av en summa som överstiger 150.000 kr till och från personer som är obegränsat skattskyldiga ska kontrolluppgift lämnas (12 kap. 1 § LSK).

Utländska företag

Utländska företag som bedriver bankverksamhet, värdepappersrörelse, fondverksamhet, finansieringsverksamhet eller försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta en filial eller motsvarande etablering här, ska innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i LSK (13 kap. 1 § LSK).